

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

---

---

# Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ.

## Том 4:

Розвиток обліку, аналізу і  
аудиту суб'єктів суспільного  
інтересу

*Монографія*

ЖИТОМИР  
2017

УДК 657.1:001.89(477.42)  
Б94

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Житомирського державного технологічного університету  
(протокол № 3 від 30.10.2017 р.)*

**Рецензенти:**

*Д.е.н., професор О.М. Петрук*  
Житомирський державний технологічний університет

*Д.е.н., професор О.А. Лаговська*  
Житомирський державний технологічний університет

**Колектив авторів:**

БЕЗРУЧУК С.Л., ВИГІВСЬКА І.М., ГОЛОЧАЛОВА І.М., ГОРОХОВЕЦЬ Ю.В.,  
ГРАБЧУК І.Л., ІВАНЕНКО В.О., ЛЯХОВИЧ Г.І., ОПРЕЛЯНСЬКА В.В.,  
ОСТАПЧУК Т.П., ПЛАХТІЙ Т.Ф., РЕНКАС О.М., СВІРКО С.В.,  
СЕМАНЮК В.З., СИВАК О.Б., ХОМЕНКО Г.Ю., ЦУРКАНУ В.І., ЧІК М.Ю.,  
ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК І.А.

Б94 Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4: Розвиток  
обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу:  
монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей. – Житомир:  
ЖДТУ, 2017. – 340 с.

ISBN 978-966-683-392-4(заг.)  
ISBN 978-617-7607-53-2 (Т. 4)

Монографію присвячено питанням розвитку обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу в частині розвитку теорії обліку в контексті сучасного економічного знання, розвитку методології обліку, аналізу та аудиту окремих об'єктів, що мають суспільне значення, концептуальних підходів визначення якості бухгалтерського обліку суб'єктів суспільного інтересу, а також трансформації соціальної відповідальності бізнесу, що являє собою суспільний інтерес, в умовах гібридної війни, яка наразі триває в Україні.

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

Окремі матеріали монографії підготовлено за результатами виконання наукової роботи “Трансформація соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни”.

**УДК 657.1:001.89(477.42)**

ISBN 978-966-683-392-4(заг.)  
ISBN 978-617-7607-53-2 (Т. 4)

© Колектив авторів, 2017  
© ЖДТУ, 2017  
© Євенок О.О., видання, 2017

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b>		5
<b>РОЗДІЛ 1. ТРАНСФОРМАЦІЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФОРМУВАННІ ПУБЛІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ</b>		7
<b>1.1. БЕЗРУЧУК С.Л.</b>	Концептуальні підходи визначення якості бухгалтерського обліку суб'єктів суспільного інтересу	7
<b>1.2. ВИГІВСЬКА І.М., ХОМЕНКО Г.Ю., РЕНКАС О.М.</b>	Соціальна відповідальність бізнесу та ризики філантропії в умовах гібридної війни	33
<b>1.3. ПЛАХТІЙ Т.Ф.</b>	Методологія оцінки якості в бухгалтерському обліку: теоретико-організаційні засади	52
<b>1.4. СВІРКО С.В.</b>	Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті сучасних економічних та освітніх процесів	72
<b>1.5. СЕМАНЮК В.З.</b>	Розвиток теорії обліку в контексті сучасного економічного знання	94
<b>1.6. СИВАК О.Б.</b>	Надання благодійної допомоги підприємствами в умовах гібридної війни	124
<b>1.7. ЧІК М.Ю.</b>	Lean-облік в діяльності суб'єктів суспільного інтересу: теоретичні аспекти	151
<b>1.8. ЮХИМЕНКО- НАЗАРУК І.А.</b>	Теоретико-методологічні засади бухгалтерського відображення специфічних активів	168

<b>РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ В КОНТЕКСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ</b>		<b>191</b>
<b>2.1. ВИГІВСЬКА І.М., ОПРЕЛЯНСЬКА В.В.</b>	Фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку: проблеми ідентифікації	191
<b>2.2. ГОЛОЧАЛОВА І.М., ЦУРКАНУ В.І.</b>	Деякі проблеми оцінки та бухгалтерського обліку людського капіталу в інноваційній економіці	215
<b>2.3. ГОРОХОВЕЦЬ Ю.В.</b>	Напрями розвитку облікової оцінки та звітності щодо нематеріальних активів підприємства в контексті теорії вартісно-орієнтованого управління	248
<b>2.4. ГРАБЧУК І.Л., ІВАНЕНКО В.О., ЛЯХОВИЧ Г.І.</b>	Маркетинговий аналіз: застосування аутсорсингу в процесі його організації	278
<b>2.5. ОСТАПЧУК Т.П.</b>	Інститут права власності на земельні ресурси як основа облікового відображення операцій з ними	309



## ПЕРЕДМОВА

Наближення України до Європейського Союзу зумовлює поступове узгодження вітчизняного законодавства з європейськими підходами, про що свідчить внесення змін до таких ключових законів, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Закон України «Про аудиторську діяльність». Зокрема, в окрему категорію винесені підприємства, що становлять суспільний інтерес, до яких належать підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств (балансова вартість активів понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників понад 250 осіб).

Такі зміни неодмінно викликають необхідність у переоцінці ролі обліку у формуванні публічної інформації про таких суб'єктів, розвитку його теорії та методології, осучаснення аналітичного інструментарію та контрольних процедур, оскільки діяльність кожного з таких суб'єктів суттєво впливає на суспільство в цілому. Тенденції у сфері обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу доцільно поділяти на тенденції розвитку теорії обліку в контексті сучасного економічного знання, тенденції розвитку методології обліку, аналізу та аудиту окремих об'єктів, що мають суспільне значення, тенденції, пов'язані з поглибленням підходів щодо визначення якості бухгалтерського обліку суб'єктів суспільного інтересу, а також трансформацією соціальної відповідальності бізнесу, що являє собою суспільний інтерес, в умовах гібридної війни, яка наразі триває в Україні.

Необхідність перегляду ключових положень теорії обліку в контексті сучасного економічного знання зумовлена тим, що людська цивілізація переживає складний етап свого розвитку, коли йде пошук нових світоглядних орієнтирів, нових способів та форм господарювання. Техногенна цивілізація ввійшла в постіндустріальну епоху, фактором, що визначає розвиток сучасної економіки, визнається її інформатизація. Сучасна теорія трактує облік як набір інструментів для опрацювання певних масивів економічної інформації, альтернативний підхід повинен представити теорію обліку як теоретичну основу науки про облік з філософським підходом та концептуальним викладенням. Розвиток теорії обліку сприятиме отриманню нових суспільно значимих знань, можливості використання їх на практиці, і, як наслідок, підвищенню ролі та значення обліку для інформаційного забезпечення менеджменту.

З розвитком економіки постійно з'являються нові об'єкти, які потребують відображення в системі обліку, і, відповідно, визначення критеріїв визнання, методів оцінки, представлення в звітності. Зокрема, в монографії представлено інформацію щодо проблем ідентифікації фармацевтичних товарів, розглянуто інститут права власності на земельні ресурси як основу облікового відображення операцій з ними, проблеми оцінки та бухгалтерського обліку людського капіталу в інноваційній економіці, нематеріальних активів в контексті теорії вартісно-орієнтованого управління, а також розвиток теоретико-методологічних засад бухгалтерського відображення специфічних активів, які мають суспільне значення.

Розглядаючи тенденції у сфері обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу важливими є не лише кількісні показники, а й концептуальні підходи визначення якості бухгалтерського обліку, удосконалення відповідної методології оцінки якості в бухгалтерському обліку, а також підготовка фахівців з бухгалтерського обліку та контролю, зокрема, в секторі загального державного управління, в контексті сучасних економічних та освітніх процесів.

Окрім того, в сучасних умовах ведення бізнесу, які в Україні ускладнені роботою в умовах гібридної війни, на часі є розробка наукових основ та організаційно-економічних засад з обґрунтування трансформаційних змін соціальної відповідальності бізнесу в частині формування механізму філантропії та надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих в зоні АТО, а також визначення ризиків, що несуть підприємства в таких кризових умовах, що сприятиме зменшенню соціальної напруги в суспільстві в умовах гібридної війни, а також підвищенню соціально-репутаційного капіталу суб'єктів господарювання, підвищуючи їх позиції в світових економічних рейтингах.

Таким чином, розвиток бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту з урахуванням стадії розвитку суспільства є надзвичайно важливим для того, щоб інформація про діяльність суб'єктів суспільного інтересу була об'єктивною, неупередженою, доступною та зрозумілою для різних користувачів, чому і присвячена представлена монографія.

*І.В. Жиглей, д.е.н., професор,  
професор кафедри обліку і аудиту  
Житомирського державного технологічного університету  
м. Житомир, 2017 р.*

# РОЗДІЛ 1. ТРАНСФОРМАЦІЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФОРМУВАННІ ПУБЛІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

**БЕЗРУЧУК С.Л.**

*кандидат економічних наук, доцент  
Житомирський державний технологічний університет*

## 1.1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ВИЗНАЧЕННЯ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

**Актуальність дослідження та постановка проблеми.** Зміна економічної інформації і нахил на постіндустріальний розвиток зумовлює зміни в багатьох догматичних положеннях суспільних наук, які обслуговують практичну діяльність. Це стосується і сфери бухгалтерського обліку. В умовах швидких змін зовнішнього середовища, з розвитком різних форм власності, у суб'єктів ринку виникає більш гостра необхідність у достовірній та повній інформації, симетрично розподіленій між агентами ринку.

Зростання ролі інформації – найціннішого ресурсу для здійснення процесу управління в сучасних ринкових соціально-орієнтованих умовах, як на рівні окремих підприємств, так і на рівні світового господарства, пов'язане з багатьма факторами, серед яких можна виділити наступні: поширення глобалізаційних процесів, зростання швидкості передачі даних, підвищення ролі інтелектуального капіталу, зростаюча конкуренція і посилення вимог споживачів продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств. Оскільки, більшу частину необхідної інформації складає саме бухгалтерська інформація, зросли вимоги і до неї в плані своєчасності представлення і корисності для інвесторів. Особливо це стосується інформації, відображеної у фінансовій звітності суб'єктів суспільного інтересу, зважаючи на публічний характер їх фінансової звітності.

Як показує практика, питання якості фінансової звітності є однією із найголовніших проблем сучасних бухгалтерів і аудиторів. Безпосередньо корисність для користувача визначають якісні характеристики інформації. Вважається, що для прийняття ефективних управлінських рішень керівниками підприємства інформація повинна бути правдивою, неупередженою та достовірною. Достовірність аналізу фінансового стану, можливість об'єктивної оцінки результатів діяльності організації за допомогою системи показників її

фінансової незалежності та стійкості, рентабельності, ліквідності активів, забезпеченості власним капіталом, оборотності активів також повністю залежать від якості та повноти звітної інформації, надання її користувачам всіх необхідних для аналізу даних.

Проте, досить часто за результатами діяльності підприємства, відображених в фінансовій звітності, виявляють помилки, неузгодженість та інші недоліки. Сьогодні прослідковується ситуація, коли управлінський персонал намагається «прикрасити» звітність діяльності підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості та кредитоспроможності, вводячи в оману багатьох користувачів. Особливо це актуально для суб'єктів суспільного інтересу, що підтверджується фінансовими скандалами останніх десятиріч, пов'язані з великими світовими компаніями і аудиторськими фірмами, зокрема: провідного британського банку Barclays через розрахунок ставки ЛБОР (червень 2012 р., скандал виник, коли з'ясувалося, що банки показують штучно завищені або занижені ставки, щоб підвищити прибуток з операцій або створити враження, що вони більш кредитоспроможні, ніж є насправді), провідного у США постачальника електроенергії компанії Enron (до скандалу причетна компанія Arthur Andersen, яка допомагала керівництву першої, на думку аналітиків, вводити в оману численних акціонерів та кредиторів з допомогою бухгалтерії), групи компаній «Креатив» (2016 р., за сприяння аудиторів Baker Tilly, які підтверджували достовірність фінансової звітності, починаючи з 2007 року) та ряду інших компаній.

Загальновідомо, що бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення діяльності підприємства. Його основне завдання – забезпечення як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства, на основі якої приймаються управлінські рішення. Оскільки саме бухгалтерська служба є одним з провідних підрозділів підприємства, яке формує інформацію про результати діяльності та майновий стан підприємства, то традиційно вважається, що роль бухгалтера в процесі підготовки рішення полягає у своєчасному забезпеченні управління необхідною інформацією, а завдання бухгалтерського обліку лише полягають у формуванні повної, правдивої та неупередженої інформації. Така мета визначена чинним законодавством, зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого «бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення,

зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [1, ст. 1].

Дійсно, на макрорівні концепція орієнтації на користувача повинна мати першочергове значення при визначенні якості обліку і визначити всі інші критерії оцінки якості, в тому числі зміст і вимоги професійних стандартів. Проте вважаємо, що в сучасних умовах значення бухгалтерської інформації не можна применшувати, адже, в окремих випадках, вона поширюється і на сферу суспільних інтересів. Саме тому, все частіше перед науковцями і практиками піднімаються, наприклад, питання соціального обліку, досліджуються окремі аспекти якості бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Інформація повинна бути не тільки повною і достовірною, але і в цілому – якісною. Сучасний бухгалтерський облік повинен бути якісно кращим від традиційного (класичного), проте встановити критерії його оцінки – це непросте завдання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремі проблемні аспекти питань якості фінансової звітності неодноразово піднімалися у вітчизняній і зарубіжній літературі. Автором теорії про інформацію є Claude E. Shannon, який вперше вжив дане визначення у 1945 році. Він створив підстави кількісної теорії інформації, на основі якої різні автори намагались розробити теорії, що визначають цінність інформації. В Польщі М. Мазур створив оригінальну теорію, що описувала якість та кількість інформації. Він розрізнив два види інформації: інформація описова і інформація ідентифікаційна [2].

Питання якісних характеристик фінансової звітності досліджували: С.Ф. Голов, М.Ф. ван Бреда, М. Метьюс, М. Перера, Б. Нідлз, М.В. Корягін, П.О. Куцик [3], Е.С. Соколова [4] та інші. Філософську природу якості облікової інформації досліджено К.Є. Нагірською [5]. Окремої уваги заслуговує дисертаційне дослідження Е.С. Соколової, в якому розроблена концепція оцінки якості облікової інформації на основі інтегральних показників, що виражають якісну і кількісну визначеність облікової інформації як засобу задоволення інформаційних потреб учасників бізнес-процесу.

---

<sup>1</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

<sup>2</sup> Jasieczko E. Jakość informacji / E.Jasieczko // Encyklopedia zarządzania [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://mfiles.pl/pl/index.php/Jako%C5%9B%C4%87\\_informacji](https://mfiles.pl/pl/index.php/Jako%C5%9B%C4%87_informacji).

<sup>3</sup> Корягин М.В., Куцык П.А. Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы / М.В. Корягин, П.А. Куцык // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 2. – С. 34-48

<sup>4</sup> Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е.С. Соколова // Бухгалтерский учет, статистика. – Экономические науки. – 2009. – 5(54) – с. 293-298 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf>

<sup>5</sup> Нагірська К.Є. Філософська природа якості облікової інформації // Тези. – Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. Матеріали IV міжнар. наук.-практ. Конф., 11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 432 с. – с. 160-161.

Проте першопрохідником в даній галузі вважається швейцарський вчений, один з найвидатніших представників європейської вченої думки кінця ХІХ поч. ХХ ст., Й.Ф. Шер. Саме він вперше класифікував і проаналізував основні методи викривлень балансу.

Не оминають стороною вчені і питання бухгалтерської етики. Так, Л.В. Чижевська досліджувала питання бухгалтерського обліку як професійної діяльності [6], а етичні аспекти обліку і аудиту – І. Руденко.

Узагальнюючи попередні дослідження питання висвітлення якості облікової інформації в літературі [7], зроблено висновок, що, найбільшу увагу автори приділили наступним проблемам:

- вимоги до формування фінансової (бухгалтерської) звітності;
- формування бухгалтерської інформації, її розкриття в звітності;
- проблематика якісних характеристик облікової інформації;
- розкриття інформації в національних та міжнародних стандартах.

Найменше уваги автори приділили наступним питанням:

- використання професійного судження при формуванні облікової інформації, оскільки професійне судження необхідне, коли виникає невизначеність щодо певних господарських ситуацій та є основою для прийняття управлінських рішень;

- вплив автоматизованих систем бухгалтерського обліку на якість облікової інформації;

- захист облікової інформації, що є важливою передумовою, спрямованою на забезпечення його економічної безпеки підприємства;

- визначення ризиків, пов'язаних зі складанням бухгалтерської звітності, що забезпечує отримання якісної та достовірної інформації для прийняття ефективних рішень.

Найчастіше, питання якості облікової інформації вирішуються в контексті забезпечення достовірності фінансової звітності, надійності бухгалтерських даних або загальних вимог до фінансової звітності та принципів її складання. Питання забезпечення якості облікової інформації, а саме – її оцінки, серед вчених і практиків на сьогоднішній день є досить актуальними. Практично не вивчається взаємозв'язок етичних принципів і якості бухгалтерського обліку, а також вплив етики на якість фінансової звітності. Не визначаються авторами і фактори впливу на якість показників фінансової звітності.

---

<sup>6</sup> Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

<sup>7</sup> Безручук С.Л., Ковальова Н.М. Висвітлення проблем якості облікової інформації в літературних джерелах // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – № 1 (67). – Житомир: ЖДТУ, 2014 – 224 с. – С. 8-19.

**Метою дослідження** є визначення основних підходів щодо якості бухгалтерського обліку, а саме його категорійного апарату та факторів впливу. Окреме питання приділено виявленню впливу етики обліку на якість підготовки фінансової звітності.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Сучасні умови функціонування соціально-ринкової економіки змінили підходи до мети господарювання. Якщо раніше, в умовах досконалої конкуренції, мета діяльності господарюючого суб'єкта полягала у отриманні прибутку, то на сьогодні перед ним висувається рівнозначна, але зовсім нова – соціальна мета. Обидві цілі вимагають «поєднання принципів ринкової економіки та соціальної спрямованості, що втілено в концепції соціально орієнтованої ринкової економіки» [8, с. 114], і обидві – вимагають дотримання умови надання повної та достовірної інформації про діяльність кожного суб'єкта господарювання. І якщо, згідно з першою метою – завдання бухгалтера полягає тільки в задоволенні потреб зацікавлених користувачів, то друга – охоплює інтереси усього суспільства. Як справедливо зазначають І.І. Руденко та О.О. Лаврова, «твердження про те, що бухгалтерський облік лише відображає, а не формує дійсність, вже не можна вважати аксіоматичним» [9, с. 114]. Бухгалтер сьогодні є представником конкретної професійної групи, що має певну соціальну значимість, адже інформація, отримана з бухгалтерського обліку, і представлена в короткій формі у фінансовій звітності, по суті, є єдиним джерелом інформації про підприємство, на яке можуть покладатись зацікавлені в його діяльності особи. Питання стає ще більш актуальним з огляду на суб'єктів суспільного інтересу. І хоча, динамічність категорії «якість» полягає в тому, що вимоги до якості оцінюваних об'єктів, очікування від них змінюються дуже швидко, а те, що сьогодні відповідає вимогам ринку, завтра застаріває, стає недостатнім для задоволення потреб користувачів, тобто є недостатньо якісним, це не може стосуватись інформації бухгалтерської.

Визначимо поняття «якість інформації». Існують різні підходи як до дослідження кількісних і якісних сторін інформації (ймовірносно-статистичний, комбінаторний, алгоритмічний, семантичний, прагматичний і ін.), так і до вивчення сутності інформації як економічної категорії, аналізу вартісних аспектів її відтворення. Сучасні вчені розглядають кілька понять, які характеризують якість облікової інформації, основними з яких є: 1) безпосередньо поняття «якість облікової інформації»; 2) «якісні характеристики облікової інформації»; 3) «цінність інформації» (табл. 1).

---

<sup>8</sup> Руденко І.І., Лаврова О.О. Етичні аспекти обліку та аудиту / І.І. Руденко, О.О. Лаврова // Фінансовий простір. – № 2 (10). – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1302/13riieao.pdf>

<sup>9</sup> Руденко І.І., Лаврова О.О. Етичні аспекти обліку та аудиту / І.І. Руденко, О.О. Лаврова // Фінансовий простір. – № 2 (10). – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1302/13riieao.pdf>

**Таблиця 1.** Підходи до трактування поняття «якість бухгалтерської інформації»

<i>Сутність поняття через категорії</i>	<i>Автори</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>якість</b>	
Критична оцінка споживачами ступеня відповідності її властивостей, показників якості, індивідуальним і суспільним очікуванням, обов'язковим нормам у зв'язку з призначенням	Гончар О.В., Кузьміна О.В. [10]
Здатність створювати адекватний образ об'єкта в свідомості користувача	Петренко С. [11]
Ступінь практичної придатності інформації, що використовується в процесі управління, обумовлена сукупністю таких властивостей, як повнота, доцільність, корисність, достовірність, суттєвість, цінність інформації тощо	Поплаухіна Т.Д. [12]
Здатність інформації давати правильне і найбільш повне представлення про об'єкти чи процеси і не мати прихованих помилок	Соляник О. М. [13]
<b>якісні характеристики (сукупність властивостей)</b>	
Сукупність властивостей, що обумовлюють і забезпечують можливість її використання для задоволення певних, відповідно до її призначення, потреб і відображають ступінь придатності конкретної інформації про об'єкти та їх взаємозв'язки для досягнення цілей, що стоять перед користувачем	Андреєва Г.И., Ярошенко А.С. [14]
Якісна бухгалтерської інформації це інформація бухгалтерського обліку, що містить якісні характеристики, необхідні користувачеві при прийнятті рішень, цінні для досягнення організаційних цілей	Azhar Susanto [15, с. 327]
Сукупність властивостей інформації, що обумовлюють її здатність задовольняти певні потреби відповідно до призначення	Гончар О.В., Кузьміна О.В. [16]
Сукупність властивостей інформації, що відображають ступінь придатності конкретної інформації або даних про об'єкти та їх взаємозв'язки, для досягнення цілей, що стоять перед користувачем	Мельниченко И.В., Хомовой С.М. [17]

<sup>10</sup> Гончар О.В., Кузьміна О.В. Качество статистической информации: понятие и характеристика [Электронный ресурс] / Гончар О.В., Кузьміна О.В. – Режим доступа: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vchnu\\_ekon/2012\\_1/075-080.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2012_1/075-080.pdf)

<sup>11</sup> Петренко С. Качество бухгалтерского учета как объект оценки информационного обеспечения внутреннего контроля [Текст] / С. Петренко // Бухгалтерский учет и аудит . – 2008 . – № 2 . – С. 26-30.

<sup>12</sup> Поплаухина Т.Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория [Электронный ресурс] / Т.Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. – М.: РИОР 2011. – С. 202-205. – Режим доступа: <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/9/273/>

<sup>13</sup> Соляник А. Н. Определение и характеристики управленческой информации [Электронный ресурс] / Соляник А.М. // Учебник «Корпоративное управление для бакалавров». – Режим доступа: [http://elkniga.info/book\\_270\\_glava\\_63\\_PRICHINNAJA\\_ILI\\_NESIMMETRICHNA.html](http://elkniga.info/book_270_glava_63_PRICHINNAJA_ILI_NESIMMETRICHNA.html)

<sup>14</sup> Андреева Г.И., Ярошенко А.С. К вопросу качества информационного обеспечения анализа хозяйственной деятельности [Электронный ресурс] / Андреева Г.И., Ярошенко А.С. – Режим доступа: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1835>

<sup>15</sup> Azhar S. Influence The Quality Of Accounting Information / Susanto Azhar // International journal of scientific & technology research – december. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ijstr.org/final-print/dec2015/Influence-The-Quality-Of-Accounting-Information-On-The-Implementation-Good-Study-Program-Governance.pdf>

<sup>16</sup> Гончар О.В., Кузьміна О.В. Качество статистической информации: понятие и характеристика [Электронный ресурс] / Гончар О.В., Кузьміна О.В. – Режим доступа: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vchnu\\_ekon/2012\\_1/075-080.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2012_1/075-080.pdf)

<sup>17</sup> Мельниченко И.В., Хомовой С.М. Определение и оценка качества управленческой информации [Электронный ресурс] . – Режим доступа: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/e\\_apk/2010\\_12/10\\_12\\_27.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/e_apk/2010_12/10_12_27.pdf) .



Продовження табл. 1

Сукупність властивостей, що відображають ступінь придатності конкретної інформації про об'єкти і взаємозв'язки для досягнення цілей, що стоять перед користувачем, при реалізації тих чи інших видів діяльності	Поплаухіна Т.Д. [18]
Якість бухгалтерської (фінансової) інформації - це сукупність суттєвих властивостей, що кількісно оцінювані системою показників, які визначають ступінь задоволення потреб користувачів бухгалтерської (фінансової) інформацією в ринкових умовах при оптимальних затратах на формування цієї інформації	Соколова Е.С. [19, с.295]
<b>цінність інформації</b>	
Означає можливість використання її для оцінки результатів (англ. feedback value) діяльності і прогнозування (англ. predictive value) тенденцій перспективного розвитку підприємства	Купалова Г.И. [20]
Комплексний показник її якості	Олейнік В.М. [21]
Визначається забезпеченням можливості досягнення цілі, поставленої перед отримувачем інформації	Соляник О.М. [22]

Власна розробка

Виходячи з табл. 1, можна відзначити, що, найперш, якість інформації визначають як сукупність ознак, які роблять будь-яку інформацію корисною (придатною) для досягнення цілей, що стоять перед користувачами. Чим вище якість інформації, тим більше її здатність повністю забезпечити потреби користувачів. В той же час, подана інформація повинна відповідати або навіть перевершувати очікування користувачів. Те ж стосується і якості облікової інформації, проте вона має бути доповнена якісними характеристиками. Під якістю облікової результатної інформації будемо розуміти сукупність об'єктивних властивостей інформації, які обумовлюють її здатність задовольняти потреби кінцевих користувачів.

Отже, якість бухгалтерської інформації безпосередньо залежить від якісних характеристик самої інформації. На думку Хендріксена Е.С., якісні характеристики це – атрибути облікової інформації, які мають тенденцію підвищувати свою корисність. Грюнінг Х. Ван, Коен М. вважають, що якісні

<sup>18</sup> Поплаухина Т.Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория [Электронный ресурс] / Т.Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т.1. – М.: РИОР 2011. – С. 202-205. – Режим доступа: <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/9/273/>

<sup>19</sup> Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации [Электронный ресурс] / Е.С. Соколова // Бухгалтерский учет, статистика. – № 5 (54). – 2009. – С. 293-298. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf>

<sup>20</sup> Купалова Г.И. Теория экономического анализа [Электронный ресурс] / Купалова Г.И. – Режим доступа: <http://pidruchniki.ws/>

<sup>21</sup> Олейник В.М. Информационные системы и технологии в финансах [Электронный ресурс] / Олейник В.М. // Конспект лекций. Основные требования к экономической информации. – Режим доступа: [http://elkniga.info/book\\_264\\_glava\\_15\\_2.3\\_Osnovn%D1%96\\_vimogi\\_do% C2%A0\\_ekono.html](http://elkniga.info/book_264_glava_15_2.3_Osnovn%D1%96_vimogi_do% C2%A0_ekono.html)

<sup>22</sup> Соляник А. Н. Определение и характеристики управленческой информации [Электронный ресурс] / Соляник А.М. // Учебник «Корпоративное управление для бакалавров». – Режим доступа: [http://elkniga.info/book\\_270\\_glava\\_63\\_PRICHINNAJA\\_ILI\\_NESIMMETRICHNA.html](http://elkniga.info/book_270_glava_63_PRICHINNAJA_ILI_NESIMMETRICHNA.html)

характеристики – це ті ознаки, які роблять інформацію, представлену у фінансовій звітності, корисною для користувача. Зирянова Т.В., Колесніков С.І., в свою чергу, описують якісні характеристики як ті критерії, за допомогою яких уніфікується і полегшується процес тлумачення і правильного використання фінансової та управлінської інформації [23].

Згідно з діючими правилами, якісною також є тільки та інформація, яка може вплинути на рішення користувача, а до якісних характеристик облікової інформації відносять:

1) відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – дохідливість і зрозумілість, доречність, достовірність і порівнянність [24, ст. 14-17];

2) відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, інформація повинна бути доречною, суттєвою, правдивою, порівнянною, своєчасною і зрозумілою.

Наведені вище, визначені нормативними документами критерії, забезпечують якість облікової інформації, але не визначають її корисність для користувача. Насправді ж, таких характеристик набагато більше. Найбільш повний перелік наведено Е.К. Соколовою, це – доречність; надійність; зіставність в часі і порівнянність з інформацією інших компаній; суттєвість; правдивість представлення; пріоритет змісту над формою; нейтральність; обережність; своєчасність; повнота [25, с. 297]. Критерієм якості облікової інформації вважаємо її цінність, яка повинна лежати в основі її оцінки, хоча крім неї виділяють й інші її характеристики, які є не менш важливими і забезпечують високий рівень інформації, і, як наслідок, ефективність прийняття управлінських рішень.

Поняття «цінність» часто ототожнюється з поняттям «корисність». Але, не дивлячись на те, що вони тісно взаємопов'язані між собою, поняття не є тотожними. Корисність інформації визначається її здатністю задовольняти потреби користувача, який приймає рішення. Цінність інформації це її здатність задовольняти будь-яку потребу користувачів.

---

<sup>23</sup> Голячук Н.В., Рихлюк В.С. Качественные характеристики учетно-аналитической информации [Электронный ресурс] / Голячук Н.В., Рихлюк В.С. // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч. 2. – 2011. – Режим доступа: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2011\\_8\\_2/29.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_2/29.pdf).

<sup>24</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

<sup>25</sup> Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации [Электронный ресурс] / Е.С. Соколова // Бухгалтерский учет, статистика. – № 5 (54). – 2009. – С. 293-298. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf>

Досить часто науковці зазначають, що не вся бухгалтерська інформація є цінною (корисною). Зокрема, наводяться аргументи, що в системі бухгалтерського обліку накопичується багато інформації, однак це не означає, що вся вона буде корисною для управління, оскільки кількість інформації не завжди означає її якість.

Розглядаючи цінність бухгалтерської інформації, ми виходимо з основних функцій і завдань бухгалтерського обліку і вважаємо, що, виходячи з мети і функцій бухгалтерського обліку, вся інформація, що формується в його системі, якщо вона відповідає вимогам її вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі (нормативним, правовим, визначеним безпосередньо підприємством тощо) є цінною. Так, основними функціями бухгалтерського обліку є інформаційна, контрольна та аналітична. Дослідники ж, в основному, акцентують увагу тільки на першій складовій, тому й визначають цінність інформації тільки як її корисність. Насправді, інформація, що відображається в системі бухгалтерського обліку, допомагає також здійснювати контроль за діяльністю підприємства, станом активів підприємства та його зобов'язань, зокрема, в частині такого завдання як збереження майна власника. Варто зазначити, що бухгалтерська інформація може бути цінною, якщо: вона містить дані, які повністю відповідають дійсності; отримана в той час, коли є потреба в ній; не має викривлень, перекручувань. Враховуючи ці підстави, накопичена в системі бухгалтерського обліку інформація завжди є цінною з точки зору власника. Бухгалтерська інформація може бути цінною, якщо: вона містить дані, які повністю відповідають дійсності; отримана в той час, коли є потреба в ній; не має викривлень, перекручувань. Отже, вихідними характеристиками якості інформації вважаємо: умови накопичення; своєчасність; цінність (корисність).

Формуванню інформації повинно передувати створення належних умов для забезпечення її високих якісних характеристик, без яких створюються передумови до прийняття неправильних управлінських рішень, що може викликати негативні наслідки для підприємства – збитки і навіть банкрутство.

Важливими питаннями є визначення критеріїв якості, вимог до якості та якісних характеристик, без дотримання яких виникатиме нестача якісної інформації, що унеможливить отримання повної інформації про предмет, а також об'єктивної оцінки ситуації, яка аналізується. Щоб задовольнити заявлені цілі, інформація повинна мати певні характеристики. Вважаємо, що слід розмежувати якісні характеристики інформації і вимоги до її якості (табл. 2).

**Таблиця 2.** Критерії до якості облікової інформації

<i>Вимоги до якості облікової інформації</i>	<i>Якісні характеристики облікової інформації</i>	
дохідливість	актуальність	комплексність
зрозумілість	цінність	реальність
доречність	значимість	змістовність
достовірність	повнота	стійкість
порівнянність	релевантність	корисність
зіставність	об'єктивність	адресність
суттєвість	адекватність	оперативність
корисність	економічність	доказовість
своєчасність	цілісність	відсутність систематичних помилок
можливість перевірки	системність	переважання змісту над формою
	точність	нейтральність
	однозначність	конфіденційність
	контрольованість	вірогідність
	коригованість	істотність
	незмінність	послідовність

Як бачимо з табл. 2, до вимог якісних характеристик облікової інформації віднесено ті, які зазначені в національних та міжнародних стандартах обліку. Можна навести чимало інших різноманітних властивостей інформації. Інформація та її властивості є об'єктом дослідження цілого ряду наукових дисциплін, кожна з яких розглядає ті властивості, які їй найбільш важливі. З точки зору бухгалтерського обліку, найбільш важливими, на думку вчених, виступають такі властивості інформації: об'єктивність, повнота, достовірність, адекватність, доступність та актуальність. Зарубіжні автори виділяють наступні критерії якості інформації: точність (інформація є точною і відповідає дійсності – відповідає фактичному стану і не містить суттєвих помилок), своєчасність (інформація повинна бути доступною в необхідний момент часу – доступна, коли це необхідно і звітність подається з відповідною частотою); релевантність (інформація відповідно до потреб користувачів різних рівнів і інформація, здатна впливаючи на рішення, робити прогнози і покращити попередні очікування) і повнота (повна інформація відповідно до потреб користувачів для прийняття рішення – доступна детальна інформація і представлена відповідним чином) [26, с. 326]. На всі ці вимоги впливають такі фактори як якість безпосередньо процесу обліку, якість професійної думки бухгалтера, якість інформації, що обліковується.

<sup>26</sup>Azhar S. Influence The Quality Of Accounting Information / Susanto Azhar // International journal of scientific & technology research – december. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ijstr.org/final-print/dec2015/Influence-The-Quality-Of-Accounting-Information-On-The-Implementation-Good-Study-Program-Governance.pdf>.

Узагальнюючи наведене вище дослідження, вважаємо, що:

1. Якість облікової інформації – показник, що відображає здатність інформації задовольняти потреби її користувачів.

2. Якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, що містять фінансові звіти.

3. Вимоги до якості бухгалтерської інформації визначені відповідним законодавством і саме вони формують якісні характеристики до неї.

4. Якісні характеристики облікової інформації підтверджуються, якщо інформація складена відповідно до встановлених принципів.

5. Якість обліку – це комплексне поняття, яке включає, на нашу думку, такі елементи, як якість процесу обліку, якість професійної думки бухгалтера, якість інформації, що обліковується.

Отже, наступним етапом, після визначення поняття якості інформації, є вирішення проблем визначення якісних характеристик інформації і факторів, які впливають на якість облікової інформації.

Визначаємо наступні фактори, що впливають на якість облікової інформації: законодавче регулювання, правові норми, стандарти і ступінь застосування професійного судження, процес формування та подання, джерела надання, суб'єкт подання, користувачі інформації (або кінцеві споживачі).

*Законодавче регулювання, правові норм і стандарти.* Відомо, що, в першу чергу, якість облікової інформації залежить від використаної методології її формування, а також від рівня регламентації основних принципів і правил складання. Нормативні документи розкривають вимоги до інформації. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) визначені основні принципи бухгалтерського обліку та звітності: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність [27, ст. 4]. Вчені, в основному, визначають такі ж вимоги до якості облікової інформації. З огляду на проблему ієрархічного упорядкування принципів, необхідно переглянути перелік і зміст базових і основних принципів бухгалтерського обліку, визначених на законодавчому рівні. Вважаємо за доцільне включення до нього принципу документування – як основного принципу, що забезпечує якість облікової інформації.

Законодавством України, зокрема статтею 9 вищезгаданого Закону, визначено, що «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є

---

<sup>27</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій»<sup>28</sup>, тобто документування визначено саме як правило бухгалтерського обліку, або вимога (оскільки дані терміни мають одне лексичне значення). Поняття «правило» найчастіше визначається як постанова, припис, що становить порядок будь-чого, водночас, «вимога» – це норма, сукупність умов або даних, яким будь-хто або будь-що повинні відповідати. Вимога також є правилом, яке накладається будь-ким або будь-чим. Отже, в даному випадку маємо справу з вимогами законодавства, але, одночасно, слід закріпити ще й принцип.

По-перше, тому що поняття «принцип» і «правило» не можуть бути ототожені. Поняття «принцип» різними авторами визначається по-різному, але основний зміст ними зводиться до наступних тверджень: 1) принцип – першооснова, головна ідея, основне правило поведінки; 2) принцип – основне, вихідне положення будь-якої науки, вчення, теорії, тощо.

По-друге, документування – не тільки правило, але й один з основних принципів бухгалтерського обліку, причому один з найважливіших. Адже в чому сутність принципів як вихідних базових положень? Вони є загальновизнаними. Саме тому принципи не можуть бути сформульовані різними авторами по-різному. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Процес фіксації господарських фактів у документах називається документуванням. Але процес документування – не проста технічна робота, а важливий вид економічної та юридичної діяльності. Тому більшість вчених, визначаючи основні принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, поряд з такими, принципами-правилами, як, наприклад, грошовий вимірник, визначають принцип документування.

По-третє, виходячи з того, для чого необхідне законодавство. В чому сутність законодавства, що регулює бухгалтерський облік? Метою є встановлення єдиних вимог до бухгалтерського обліку, у тому числі бухгалтерської (фінансової) звітності, а також створення правового механізму регулювання бухгалтерського обліку. Як і будь-який закон, він покликаний регулювати ті або інші суспільні відносини на основі введення певного набору норм. Необхідність закріплення ряду норм на рівні державного законодавства, а саме, принципу документування, пов'язана з тим, що вказані норми вже міцно увійшли до практики вітчизняного бухгалтерського обліку, але не мають відповідного правового статусу. Вважаємо за доцільне включення до нього принципу документування – як основного принципу, який забезпечує якість облікової інформації, сутність якого слід визначити наступним чином: «кожен факт господарського життя підлягає оформленню первинним обліковим

---

<sup>28</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

документом». Розкриття суттєвої, повної і достовірної інформації у фінансовій звітності, відповідно до якої її користувачі зможуть приймати правильні економічні рішення, також залежить від того, в який спосіб особи, які здійснюють бухгалтерський облік, будуть застосовувати існуючі норми права і досягнення теорії і практики бухгалтерського обліку, а також можливості використання ними професійного судження.

*Ступінь застосування професійного судження і етика бухгалтера.* Наявність сильної нормативної бази і сучасних технологій не є достатньою для сучасного бухгалтерського обліку.

Якісні характеристики також закладені і у визначеній ст. 3.1 Закону меті ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, відповідно до якої нею «є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства». Отже, інформація повинна бути – повною, правдивою та неупередженою. Саме ці критерії залежать від можливості і ступеня застосування професійного судження бухгалтером.

«Записане є існуюче – ця фраза означає народження в економічному житті ідеального світу – світу бухгалтерських даних, бухгалтерської інформації, існуючого абсолютно відокремлено від світу реального господарського життя», – пишуть Я.В. Соколов та М.Л. Пятов [29]. Ілюзія надійності бухгалтерських даних перетворилася в парадокс, адже облікова інформація практично ніколи не відповідає реальному стану справ в суспільстві. На етапі зародження обліку проблема ця була викликана природними кожному господарству фактами – природного убутку, крадіжки, псування. У нові часи вона прийняла чисто методологічний характер, що пов'язано з не співпадаючими інтересами різних груп користувачів, можливістю застосування професійного судження при складанні фінансової звітності з урахуванням такої категорії як «значимість облікової інформації».

Настільки ж важливою, як і існуючий професіоналізм осіб, які ведуть бухгалтерський облік, є їх етична позиція. У цьому сенсі не можна допускати, щоб припущення бухгалтера впливали на якість облікової інформації.

Важливо відзначити, що звітність складається завдяки обробки економічної реальності відповідно до норм і принципів законодавства. Отже аксіоматично передбачається, що вона є достовірною, повною, неупередженою, тобто оцінюється як якісна, оскільки стандарти та інші нормативи бухгалтерського обліку, які є її основою, виступають достатньою гарантією впевненості в тому, що система бухгалтерського обліку не вийшла з-під контролю. Насправді, це не завжди так.

---

<sup>29</sup> Соколов Я.В., Пятов М.Л. Занимательные очерки истории бухгалтерского учета [Електронний ресурс] Режим доступа: <http://www.buh.ru./document.jsp?ID=51>.

В останні десятиріччя спостерігаємо зростання економічної злочинності – негативну тенденцію, властиву не тільки Україні, але й іншим країнам. Як зазначає М. Вінтер, «останнім часом динаміка зростання економічної злочинності, як в Польщі, так і у світі, спонукає до дій, які все більше протидіють цьому несприятливому явищу» [30, с. 114]. Усі країни, незалежно від характеру законодавчої бази, ступеня розвитку та інших характеристик, зіштовхнулись з відсутністю ефективних рішень щодо боротьби з маніпуляціями в бухгалтерському обліку в повній мірі. Все це нашоє на думку, що слід змиритись з тим, що жодна дія не гарантує стовідсоткову якість фінансової звітності, проте це не означає, що не можна цьому протидіяти і забезпечити високий рівень якості, виникає потреба пошуку нових форм і методів боротьби з маніпуляціями.

Всі фінансові скандали останнього десятиріччя, підірвавши довіру до фінансової інформації і визначивши напрям соціально орієнтованого обліку, сприяли виникненню гострих дискусій щодо етичної складової бухгалтерської професії. Її функціональні характеристики, що безпосередньо співвідносяться з правовими чи професійними нормами, останнім часом все частіше доповнюють етичними, тобто нормами професійної етики. Як зазначає І. Когут, «навіть найкращі облікові стандарти не гарантують відповідної якості фінансової звітності, якщо особи, відповідальні за їх укладання, крім ознайомлення з нормами права, що регулюють здійснення бухгалтерського обліку, не будуть застосовувати етичні засади і дбати про їх дотримання» [31, с. 162]. На думку Б. Нідлза, Х. Андерсона и Д. Колдуелла, не дивлячись на те, що відповідальність за складання правдивої звітності лежить на керівництві підприємств, «бухгалтер також відповідає за дотримання етичних стандартів при виконанні своїх обов'язків, щоб не виявитись замішаним у підробці звітів» [32, с. 119].

Фундаментальні етичні підходи, на думку Хендриксена Е.С., Ван Бреди М.Ф., складають сутність всіх сучасних теоретичних побудов, встановлюючи акцент справедливості і чесності (істинності, правдивості) [33, с. 14-15]. Необхідною передумовою створення надійної облікової системи, на думку авторів, є відсутність упередження і репрезентивна чесність. Інформація ніяк не повинна бути прикрашена, щоб впливати на розвиток подій. Достовірність фінансових звітів залежить від правильності прийнятих правил і принципів, що

---

<sup>30</sup> Winter M. Fałszowanie sprawozdań finansowych a odpowiedzialność zarządu za zobowiązania upadłej spółdzielni / M. Winter // Zeszyt naukowy. – n. 154. 2017. – s. 113-136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/publikacje/Zeszyty%20Naukowe%20KZiF/Documents/154.pdf>

<sup>31</sup> Kogut I. Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych // Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu. – nr. 329. – 2014. – str. 161-170. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171285819>.

<sup>32</sup> Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

<sup>33</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.



лежать в основі формування звітних правил. Насправді, це неправильний (неадекватний) підхід для визначення і оцінки істинності.

Оскільки, інтереси користувачів не тільки не завжди співпадають, але і можуть перебувати в певному протиріччі, обрані в обліку та аудиті методологічні прийоми, як зазначає проф. В.В. Ковальов, в значній мірі визначає психологія груп користувачів [34, с. 166]. Тому вважаємо, що саме етика бухгалтерів є вирішальною.

Для запобігання підробок бухгалтерами необхідно знати умови, що визначають вплив на особу, яка безпосередньо веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність, тобто – її етичне «обличчя», з метою визначення відповідних її дій і методів маніпуляцій. Що ж впливає на етичну складову, і як підвищити якість фінансової звітності шляхом застосування етичних норм?

У літературі висвітлені два основних аспекти причин скоєння бухгалтерського шахрайства: економічне обґрунтування та психологічних і культурних чинників. Проте, різні автори по-різному визначають вплив на етичну складову. Так, на думку, К.Є. Нагірської, зміни до вимог зумовлюються такими чинниками як розвиток науково-технічного прогресу, техніки і технології, економіки і культури, політики та психології людей, тому на якість інформації впливає цілий ряд факторів, зокрема: національні, політичні, технічні, економічні та соціальні [35, с. 161]. І.І. Руденко та О.О. Лаврова визначають вплив на бухгалтерський облік таких факторів як: життєві інтереси, прагнення, інтелектуальні здібності та професійні навички, риси характеру, система цінностей та рівня культури [36, с. 115]. На думку Л. Чижевської, криза етичних норм в бухгалтерському обліку зумовлена: 1) послабленням державного регулювання; 2) втратою консенсусу в суспільстві щодо переважаючого набору етичних стандартів; 3) зниженням впливу культури; 4) погіршенням стану освіти [37, с. 196]. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) вважає, що підготовка детальних етичних вимог повинна відбуватись в кожній країні внаслідок національних розбіжностей у культурі, мові, законодавстві і соціальних системах. На думку зарубіжних авторів, «щодо бухгалтерського обліку можна визначити вплив культурних різниць – кожна з культур має свої визначення і атрибути» [38, с.123].

<sup>34</sup> Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

<sup>35</sup> Нагірська К.Є. Філософська природа якості облікової інформації // Тези. – Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. Матеріали IV міжнар. наук.-практ. Конф., 11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 432 с. – с. 160-161.

<sup>36</sup> Руденко І.І., Лаврова О.О. Етичні аспекти обліку та аудиту / І.І. Руденко, О.О. Лаврова // Фінансовий простір. – № 2 (10). – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1302/13riieao.pdf>

<sup>37</sup> Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

<sup>38</sup> Winter M. Fałszowanie sprawozdań finansowych a odpowiedzialność zarządu za zobowiązania upadłej spółdzielni / M. Winter // Zeszyt naukowy. – n. 154. – 2017. – s. 113-136 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/publikacje/Zeszyty%20Naukowe%20KZiF/Documents/154.pdf>

Нинішній етап економічного розвитку в загальносвітовому масштабі пов'язаний з інтернаціоналізацією економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин, що є наслідком прояву глобалізаційних процесів. Проте відмінності в кожній країні є і будуть залишатися. Звичайно, факти шахрайства притаманні усім регіонам, проте в кожному вони будуть проявлятися в більшій чи меншій мірі.

Що ж стосується України? Характерною рисою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності. Проте, відповідальність професійного бухгалтера, за приписом Кодексу етики «полягає не лише у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця» [39, с. 17]. Він мусить діяти в суспільних інтересах. Бухгалтер не тільки фіксує числові дані бухгалтерського обліку і перевіряє точність застосування його механізмів, а й створює причинно-наслідкові зв'язки здійснюваних операцій як для підприємства, так і для суспільства. Окрім того, на нього опосередковано лягає суспільна відповідальність за ухвалені третіми особами рішення на підставі зафіксованих ним фактів господарського життя.

Показники традиційної фінансової звітності впливають з бухгалтерського обліку, який є детермінованою інформаційною системою, а прогностична звітність базується на ймовірнісній обліковій системі. Недостатній рівень методологічного забезпечення останньої і спирання на експертні судження при визначенні показників, у багатьох випадках спричинює викривлення звітної інформації з огляду на відсутність чіткої регламентації її формування і подання. Той факт, що стандарти застосовуються добровільно, а підприємства вільні в своєму виборі критеріїв звітності, дозволяє компаніям розкривати у звітах тільки сприятливу для себе інформацію і уникати тієї, що свідчить про негативну динаміку або вважається занадто делікатною для відображення її в звітності. Відповідно, маємо наступні суперечності, що виникають між вимогами користувачів до якості і вимогами осіб, що надають інформацію, щодо її змістовного наповнення. З одного боку, облікова інформація повинна містити максимум необхідних даних і пояснень для зацікавлених осіб, з іншого кожного користувача, в більшості, цікавить не достовірність інформації і сумнівність її представлення, а її корисність, тобто можливість з найменшими зусиллями досягти певної мети, з третього – бухгалтер, в першу чергу, є залежним від керівника підприємства, не дивлячись на те, що він повинен працювати за правилами, визначеними суспільством.

На нашу думку, подальші дії щодо усунення даного конфлікту слід розглядати виходячи з двох видів відповідальності бухгалтерів перед

---

<sup>39</sup> Кодекс етики професійних бухгалтерів. – Редакція 2012 р. – Київ, 2014. – 172 с.

суспільством: юридичної і соціальної. Перша є обов'язковою у зв'язку з необхідністю дотримання конкретних законів і норм регулювання, які визначають, що може і що не може робити бухгалтер. Друга – виступає певним рівнем добровільного реагування бухгалтера на соціальні проблеми.

Досліджуючи проблеми відповідальності суб'єкта управління, М.С. Солодка [40] виділяє ієрархічну дворівневу структуру відповідальності: вищий рівень – соціальний, пов'язаний з відповідальністю соціальних структур та індивідів, другий – індивідуальний, що має два типи відповідальності: зовнішня, що відповідає індивіду як офіційній особі, і внутрішня, що характеризує індивіда як приватну особу, поза її публічну роль. При цьому зовнішня компонента відповідальності полягає у вигляді двох складових – правової і функціональної (професійної) відповідальності, а внутрішня – у вигляді етичної і моральної складової. «Зовнішніми обмеженнями свободи дій є підзвітність і поставлення в провину... Підзвітність стає внутрішнім обмеженням свободи дій, коли вона диктується більш моральними установками індивіда, ніж заборонами закону. В цьому випадку відбувається вражаюча річ, характерна для певних ситуацій вибору: обмеження стають більш критеріями, ніж обмеженнями свободи» [41].

Отже, одним державним регулюванням, примусом виконувати (або навпаки) ті чи інші дії відповідно до законодавства, не може бути досягнута достатня якість фінансової звітності. «Особиста відповідальність дійсно в ряді випадків не може регулюватись правовими нормами, – зазначає М.С. Солодка, – тому останнім часом все частіше говорять і намагаються розробити нові механізми морально-етичної відповідальності. В цьому плані робляться спроби по розробці кодексів професійної етики» [42]. Особливого значення професійна етика набуває в тих професіях, результати праці і представники якої впливають на життєдіяльність, особисті риси та долю інших людей. Однією з таких професій є професія бухгалтера. Саме тому професійних бухгалтерів зобов'язали дотримуватись та виконувати етичні вимоги Кодексу. Так, Л.С. Скакун пропонує «крім визначених в Кодексі Етики Професійних Бухгалтерів Міжнародної Федерації Бухгалтерів до складу принципів професійної етики бухгалтера включити принцип відповідальності за підготовку та надання бухгалтерської інформації, в якому закріпити види відповідальності та покарань бухгалтерів за надання недостовірної інформації» [43, с. 112].

---

<sup>40</sup> Солодка М.С. Социальная ответственность субъекта управления / М.С. Солодка // Теоретический журнал «Credo». – 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://credonew.ru/content/view/120/51/>

<sup>41</sup> Солодка М.С. Социальная ответственность субъекта управления / М.С. Солодка // Теоретический журнал «Credo». – 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://credonew.ru/content/view/120/51/>

<sup>42</sup> Солодка М.С. Социальная ответственность субъекта управления / М.С. Солодка // Теоретический журнал «Credo». – 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://credonew.ru/content/view/120/51/>

<sup>43</sup> Скакун Л.С. Професійна етика бухгалтера: поняття та складові / Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007 [Текст]. – № 3 (41) – С. 103-112.

Бухгалтер підприємства, як посадова особа, відповідальний перед державними органами (податковими, державної статистики, митниці, правоохоронними) за достовірне ведення бухгалтерського обліку і подану звітність. По-суті, він повинен працювати за правилами, визначеними суспільством. Як зазначає N. Artienwicz, «свідомий бухгалтер – це особа, розвинута інтелектуально, емоційно і духовно. Така людина має добру освіту та майстерно виконує операції з бухгалтерського обліку, але в той же час: він відповідає за належне застосування принципів бухгалтерського обліку, керується етичними цінностями та реалізує етичні вимоги бухгалтерської професії» [44, с. 112]. Проте, така ситуація не є можливою в повній мірі.

По-перше, через свідомі вуалювання (викривлення, що згідно з теорією балансоведення впливають на ясність інформації, але ті, що не охоплюють фінансового результату чи капіталу підприємства) або фальсифікації (викривлення, що згідно з тією ж теорією представляють собою порушення реальності даних звітності і, як правило, пов'язані з викривленнями значення фінансового результату) реальної картини фінансового стану підприємства. Ситуація виникає у зв'язку з тим, що бухгалтер є, в першу чергу, є залежним від керівника підприємства. Як зазначають вчені, він змушений «здійснювати різноманітні, часто незаконні облікові і звітні бухгалтерські операції, щоб приховати від обліку і звітності, а відповідно від оподаткування, частину випуску продукції, виконаних робіт, наданих послуг, нарахованої зарплати найманим працівникам» [45, с. 77-79], чим сприяє розвитку тіньового сектору економіки, наприклад, приховуючи інформацію про реальні заробітки найманих працівників.

Тому не можна допускати, щоб припущення бухгалтера впливали на якість облікової інформації. Звичайно, неможливо визначити всі ситуації, які можуть стати загрозою дотримання фундаментальних принципів (табл.2). Крім того, перед бухгалтером може стояти різний характер завдань та робіт. Відповідно Кодексу етики професійних бухгалтерів визначено наступні типи загроз, що призводять до недотримання етичних принципів: загроза власної оцінки та інтересу; загроза захисту; загроза особистих стосунків; загроза тиску [46]. Враховуючи наведене вище, вважаємо, що сучасне законодавство в Україні занадто розширило сферу застосування професійного судження. Можливі зловживання професійним судженням бухгалтера можна стримати шляхом

---

<sup>44</sup> N. Artienwicz, *Sztuka pomiaru i komunikowania z perspektywy umiejętności księgowego*, [w:] *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, red. Pracownicy Katedry Rachunkowości SGH, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011, s. 28

<sup>45</sup> Гречаник В.П. Роль та вплив головних бухгалтерів підприємств на достовірність показників економічного розвитку України / В.П. Гречаник // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV між нар. наук.-практ. конф.(Тернопіль, 11 травня 2016 р.). – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 432 с. – с. 77-79.

<sup>46</sup> Кодекс етики професійних бухгалтерів. – Редакція 2012 р. – Київ, 2014. – 172 с.

розробки правил, які сприятимуть зменшенню необхідності застосування професійного судження, та контролю дотримання принципу послідовності застосування обраної облікової політики, причому використання контрольних процедур повинно дозволити виявити вплив облікової політики на обґрунтованість звітності і виявляти прийоми її викривлення.

По-друге, викривлення можуть здійснюватись не свідомо, через непорозуміння або незнання статей діючого законодавства, теорії і практики ведення бухгалтерського обліку, помилками в організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві. «Кодекс, визначаючи засади етики, однак не дає конкретної та очевидної відповіді на питання про те, як поступити в тій чи іншій ситуації... Визнання ситуації, його оцінка та вибір рішень залежить від людини, яка знаходиться в ньому» [47]. Тому надійність бухгалтерської інформації багато в чому повинна гарантуватись рівнем кваліфікації бухгалтерського персоналу. На нашу думку, виконання цієї вимоги повинно відбуватись із застосуванням Кодексу етики професійних бухгалтерів на наступних рівнях (табл. 3).

**Таблиця 3.** Пропозиції щодо регулювання принципів етики, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів

<i>Принципи етики та характеристика</i>	<i>Ріні регулювання</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Чесність.</b> Бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках. Зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних та ділових стосунках. Чесне ведення справ та правдивість (с. 23)	Правові норми Освіта Морально-етичні норми
<b>Об'єктивність.</b> Не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження. Зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не йти на компроміс у своєму професійному чи діловому судженні через упередженість, конфлікт інтересів або неправомірний вплив з боку інших осіб (с. 24)	Освіта Морально-етичні норми
<b>Професійна компетентність та належна ретельність.</b> Підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів (с. 24)	Посадові інструкції Положення про роботу бухгалтерської служби

<sup>47</sup> Garstka M. Etyka zawodowa w rachunkowości / Małgorzata Garstka // Annales. Etyka w życiu gospodarczym. – nr 1. – 2014. – vol. 17. – s. 61-72 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [http://www.annalesonline.uni.lodz.pl/archiwum/2014/2014\\_1\\_garstka\\_61\\_72.pdf](http://www.annalesonline.uni.lodz.pl/archiwum/2014/2014_1_garstka_61_72.pdf)

Продовження табл. 3

1	2
<b>Конфіденційність.</b> Поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім особам без належного та спеціального дозволу, якщо не має юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін (с. 24)	Правові норми Освіта Посадові інструкції Положення про роботу бухгалтерської служби
<b>Професійна поведінка.</b> Дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію (с. 24)	Посадові інструкції Положення про роботу бухгалтерської служби

Власна розробка на підставі [<sup>48</sup>, с.23-24]

Що стосується визначених нами Посадових інструкцій та Положення про роботу бухгалтерської служби, слід зазначити, що будь-яка підзвітність, будь-яке визначення норм, є внутрішнім обмеженням свободи дій, коли вона диктується більше моральними установками індивіда, ніж нормами закону. Тому слід підвищувати свідомість самих бухгалтерів, щоб вони виконували вимоги закону не за примусом, а за власним вільним бажанням. Тоді будь-які обмеження стають критеріями, а не обмеженнями свободи особистості. Тут на перший план виходять загальнодержавні дії, спрямовані на підвищення національної свідомості громадян, моральних та етичних принципів всього суспільства. А одним з основних інструментів повинна виступати така галузь, як освіта майбутніх бухгалтерів. Саме на цьому рівні повинні прищеплюватись всі етично-правові і соціальні норми поведінки. Слід створити імідж професії в галузі бухгалтерського обліку як професії громадської довіри та дбати про підтримку високого соціального статусу бухгалтерів. Всі дії повинні спрямовані на формування наступних характеристик майбутніх бухгалтерів:

- 1) професійна компетентність;
- 2) висока якість праці;
- 3) професійна незалежність;
- 4) відповідальність за підготовлену та представлену інформацію бухгалтерського обліку;
- 5) належна поведінка у відносинах з окремими особами, особами і установами, пов'язаними з ним професійно;
- 6) професійна поведінка у випадках суперечок і конфлікту інтересів;
- 7) належні поведінка у конкретних ситуаціях з особами, що здійснюють бухгалтерський облік;
- 8) зберігання професійної таємниці;
- 9) належне надання послуг у сфері бухгалтерського обліку.

<sup>48</sup> Кодекс етики професійних бухгалтерів. – Редакція 2012 р. – Київ, 2014. – 172 с.

Ці принципи стосуються різних сфер діяльності людини: відносини між особами, користувачами бухгалтерської інформації та клієнтами, та внутрішнім світом особи.

*Процес формування та подання інформації, джерело подання.* Оцінка якості інформації, перш за все, починається з оцінки джерел її надання – первинних документів, облікових реєстрів і форм фінансової та інших видів звітності. Щоб забезпечити правдивість інформації, необхідно забезпечити правильність її накопичення, способів збору, реєстрації. Якщо інформація в первинних документах не відповідає якісним характеристикам, а саме: достовірність, доречність і своєчасність, то в подальшому і отримана інформація не буде відображати належного фінансового стану, яке вплине на прийняття помилкових управлінських рішень і негативно вплине на подальшу діяльність підприємства. Стан джерел інформації має важливе значення також при проведенні аналізу.

Івченко І.Ю. вважає, що вірогідність ризику ухвалення неякісного (збиткового) рішення залежить від якості і обсягу використовуваної інформації. Згідно з даною теорією, за наявності декількох варіантів ухвалення рішення (при рівній прибутковості) вибирається таке рішення, при якому вірогідність ризику (коливання) якнайменша. За наявності декількох варіантів з однаковим прибутком вибирається таке рішення, яке засноване на якіснішій інформації. Велика вірогідність виникнення ризику відповідає мінімуму якісної інформації [49].

Для забезпечення реальності показників аналізу необхідно домогтися достовірності, повноти та об'єктивності даних джерел інформації для аналізу і, в результаті, форм фінансової звітності. При цьому необхідно пам'ятати, що рівень якості інформації залежить як від якості носіїв первинної, поточної і підсумкової інформації, так і від того, наскільки вдається зменшити розрив між строками подій і відображенням їх у бухгалтерських документах.

Цьому сприяє раціональна організація обліку, яка в ідеалі повинна забезпечити своєчасність, достовірність та, в цілому, якісність облікової інформації. Для швидкого надходження інформації на більшості підприємств затверджений графік документообігу. Однак, часто, якість інформації знижують наявність застарілих типових форм первинних документів, тому для уникнення подібних ситуацій, бухгалтер повинен контролювати зміни в законодавстві і введення нових або оновлення існуючих форм первинних документів.

Розроблено алгоритм оцінки якості облікової інформації, що дозволить уникнути отримання неякісної інформації або усунути недоліки в процесі її формування (рис. 1).

---

<sup>49</sup> Івченко І.Ю. Оцінка якості інформації [Електронний ресурс] / І.Ю. Івченко // Моделювання економічних ризиків і ризикових ситуацій. – Режим доступу: [http://ebooktime.net/book\\_249\\_glava\\_41\\_7.1.\\_%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0\\_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96.html](http://ebooktime.net/book_249_glava_41_7.1._%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96.html)

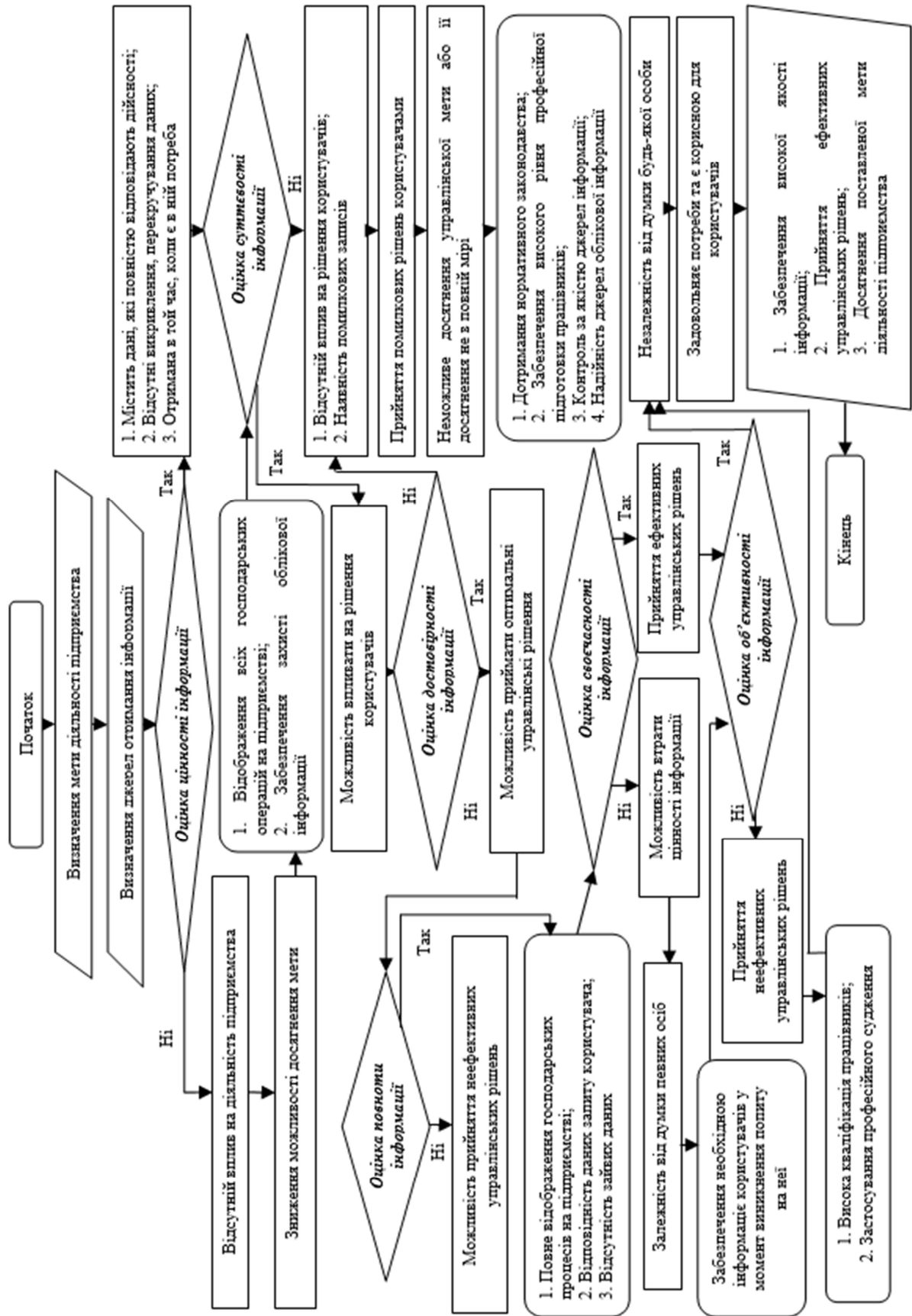


Рис. 1. Алгоритм оцінки якості облікової інформації (власна розробка)



Даний алгоритм оцінки показників звітності може бути удосконалений в залежності від вимог конкретних споживачів інформації. Подальшого вивчення потребують питання безпосередньої оцінки якості наведених у звітності показників.

Таким чином, оцінка якості облікової інформації залежить від самого процесу підготовки інформації, доцільності її використання і оцінки кінцевого результату. Застосування основних якісних характеристик облікової інформації забезпечує складання фінансової звітності, яка дає достовірне уявлення про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, також підвищує якість і область застосування облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Однак, наявність всіх перелічених якісних характеристик в достатній мірі не завжди забезпечують ефективність використання інформації на підприємстві, оскільки, за відсутності належного контролю, показники інформації легко можна змінити.

*Суб'єкт подання.* Незважаючи на сильне законодавче регулювання, користувачі бухгалтерської інформації залежать від того, наскільки правильно застосовуються бухгалтерські концепції при підготовці звітності. Отже, на якість бухгалтерської інформації також впливають особи, які можуть надати цю інформацію. А саме такі їх характеристики, як: ступінь володіння ними інформації про підприємство, знання чинного законодавства, і вміння використання різних правових (цивільних, адміністративних, податкових і других) норм, вміння використання інформаційних систем і знань в системі бухгалтерського обліку. Причому, на перше місце слід поставити не так професійні, скільки особистісні характеристики суб'єктів обліку.

Бухгалтерський облік – це не тільки нормативні, теоретичні та практичні принципи, але також етичні норми осіб, які мають з ним справу. Як справедливо відмічають Б. Нидлз, Х. Андерсон і Д. Колдуелл, незважаючи на те, що відповідальність за складання правдивої звітності лежить на керівництві фірми, «бухгалтер також відповідає за дотримання етичних стандартів при виконанні своїх обов'язків, щоб не опинитися замішаним в підробці звітів» [50, с. 119]. Звідси, вирішальною є етика і управлінського персоналу, і бухгалтерів, і аудиторів.

Звичайно, основною функцією стандартів та інших законодавчих актів, що регулюють бухгалтерський облік, є забезпечення користувачів інформації певними гарантіями, в результаті чого останній повинен бути впевнений, що система бухгалтерського обліку не виходила з-під контролю. Вони повинні створити певну систему захисту інтересів і попередити фальсифікацію звітності та спотворення інших бухгалтерських даних.

Однак, жодне законодавство не може запобігти недостовірності інформації, що подається, і ми ніколи не побачимо довгострокових ефективних рішень по боротьбі з маніпуляціями в бухгалтерському обліку, навіть в самій розвиненій країні світу. Саме тому, в складній системі господарської діяльності, існує величезна

---

<sup>50</sup> Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

потреба в створенні принципів і стандартів поведінки в складних ситуаціях для окремих професійних груп. Вчені і практики бачать необхідність у створенні такого типу принципів у формі етичних кодексів. Ці кодекси повинні бути не просто проголошені вченими – вони повинні твердо закріпитися в бухгалтерському обліку і дотримуватися на рівні практичного застосування.

*Користувачі інформації (або кінцеві споживачі).* На якість такої інформації впливають не тільки особи, які надають таку інформацію, але і особи, які здійснюють її перевірку (аудитори, контролери), а також, безпосередньо – користувачі. Інформація, яка виходить із системи бухгалтерського обліку, повинна сприяти прийняттю раціональних економічних рішень, як всередині підприємства, так і зовнішніми його користувачами. Кожен користувач має право на якісну інформацію. Саме користувачі визначають її цінність і, отже, якість інформації.

Вважається, що найцінніша інформація – корисна. При цьому слід враховувати, що і не об'єктивна, не достовірна інформація (наприклад, художня література), має велику значимість для людини. Здавалося б, це не стосується бухгалтерської інформації. Однак, не дивлячись на те, що якість інформації є одним з найважливіших параметрів для споживача інформації, маємо певне протиріччя, яке виникає між вимогами користувачів до якості і вимогами осіб, які надають інформацію, щодо її смислового наповнення. З одного боку, облікова інформація повинна містити максимум того, що необхідно знати зацікавленим особам (користувачам) і містити необхідні пояснення. З іншого, – кожного користувача, в більшості, цікавить не достовірність інформації і сумлінність її надання, а її корисність, тобто можливість з найменшими зусиллями досягти певної мети. Відповідно, якість бухгалтерської інформації визначається двома аспектами. Перший аспект визначається метою використання бухгалтерської інформації.

Наприклад, одна і та ж інформація буде мати різну цінність для різних управлінських цілей. Другий – можливістю використання її зацікавленими особами (особливо, зовнішніми користувачами). Зокрема, зацікавлені користувачі, які мають потребу в інформації про конкретному підприємстві, повинні мати достатні знання для того, щоб розуміти, оцінювати і використовувати таку інформацію. Як зазначає, Azhar Susanto, «якісна інформація значно поліпшує процес прийняття рішень і безпосередньо збільшує прибутки підприємства, проте якісна інформація не є автоматичною гарантією, що будь-які рішення будуть прийматись на достатньо якісному рівні, оскільки особи, які приймають рішення, є людьми, а досконалих людей не буває» [51, с. 326].

Очевидно, що кожен учасник господарського процесу вважає, що його підходи до методології обліку – це шлях до істини. Крім того, кожен користувач

---

<sup>51</sup> Azhar S. Influence The Quality Of Accounting Information / Susanto Azhar // International journal of scientific & technology research – december. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ijstr.org/final-print/dec2015/Influence-The-Quality-Of-Accounting-Information-On-The-Implementation-Good-Study-Program-Governance.pdf>

має власні інтереси. Вони і визначають те, що є важливим і суттєвим в бухгалтерській звітності. Так, для акціонерів суттєвою є інформація про результати діяльності підприємства, динаміці прибутку і реальності активів. Для потенційних інвесторів суттєвою буде інформація про фінансову стійкість підприємства, потенційний зміни попиту на виготовлену продукцію, рентабельності вкладень і реальності інвестиційних проектів. Разом з тим кожен повинен розуміти, що і інші учасники цього процесу думають, що тільки їх підходи і вимоги правильні, і помиляються про достовірність даних, які вони оцінюють.

Кожен користувач вважає себе добросовісним. Він може зрозуміти інших користувачів, а в ряді випадків – поступитися своїми інтересами. Але навіть якщо він і поступиться ними на користь інших, це не означає, що він зробить це сумлінно, а відповідно, отримає достовірні дані. Крім того, подання будь-якої інформації завжди вигідно для когось. Зустрічаючись з будь-якою ситуацією в галузі обліку, перш за все, слід пропустити її через інтереси осіб, які мають до неї відношення. Якої якості ми маємо інформацію, якщо вона подається в країні, в якій одночасно відбувається розвал механізмів державного управління та контролю в економічній сфері і зосередження уваги господарського центру на грошах (монетаризм в дії), небувалим зростанням тіньової економіки, розмахом підпільної діяльності? В результаті, пошук компромісів у вирішенні питань відображення в бухгалтерській звітності складних господарських операцій з нормами недосконалого законодавства визначається професіоналізмом бухгалтера і є гарантом фінансового добробуту підприємства.

Що стосується самих укладачів звітності, то, безумовно, мова не йде про якусь умисну фальсифікацію даних. Бухгалтер повинен визначити основну групу користувачів і, по можливості, задовольнити їх суперечливі інтереси. Однак, теза про те, що бухгалтер (або аудитор) повинен відшукати велику кількість об'єктивних даних про діяльність підприємства і неупереджено викласти у вигляді звітності, – навряд чи правильний спочатку. Процес відбору даних, їх оцінки та включення до звіту не може бути абсолютно байдужим. У свою чергу, надана ним інформація повинна бути оперативною, оскільки з часом цінність втрачається.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На завершення хотілося б зробити ряд важливих висновків. Від якості інформаційного забезпечення, його повноти, достовірності, своєчасності, об'єктивності залежить не тільки якість аналітичних досліджень, а й дієвість управлінського впливу на об'єкти управління. Але, якість бухгалтерської інформації є складною концепцією.

Пятов М.Л. зазначає, що «кожен запис, яку робить бухгалтер, здатен вплинути на думку зовнішніх користувачів звітності про організацію» [52, с. 39]. Знаючи методику бухгалтерського обліку, яка застосовується підприємством, можна «читати» дані бухгалтерської звітності, досягаючи розуміння показників

---

<sup>52</sup> Пятов М.Л. Относительность оценки показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 6. – С. 39–48.

його фінансового стану. Однак і в цьому випадку відповідність цих показників реальному стану справ завжди буде відносною, незважаючи на те, що для когось складена і проаналізована звітність буде визнана як достовірна. «Сьогодні, – пише Г.Р. Хамидуліна, – також маємо ситуацію, коли правильне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з формуванням фінансових результатів, не означає достовірність цих фінансових результатів для податкового обліку» [53, с. 2].

Висока якість облікової інформації забезпечить лише застосування цілісних принципів обліку (або єдиної облікової політики) і обліку всіх факторів, які впливають на побудову якісної інформаційної системи, в тому числі системи бухгалтерського обліку. Підвищення якості облікової інформації, на нашу думку, слід проводити на двох рівнях.

1. На рівні держави:

- на законодавчому рівні слід ввести додаткові принципи бухгалтерського обліку, зокрема, принцип документування;
- звузити сферу застосування професійного судження;
- підвищувати впливу культури в цілому на суспільство шляхом підвищення етично-правової свідомості усіх громадян, і конкретних сфер – через підвищення стану освіти в сфері професії бухгалтера шляхом вивчення правових, етичних і моральних норм поведінки бухгалтерів.

2. На рівні господарюючого суб'єкта:

- чітко визначати принципи облікової політики щодо рівня кваліфікації бухгалтерського персоналу, якості організації облікової роботи на підприємстві (зокрема, передбачати необхідність проходження стажувань та підвищення кваліфікації бухгалтерами, а також прописувати етичні норми в Положенні про бухгалтерську службу і в посадовій інструкції бухгалтера);
- здійснювати контроль власниками підприємства, розширити систему внутрішньогосподарського контролю і аудиту.

Слід зазначити, що всі ці заходи не можуть бути взаємозамінними, тобто не можливо досягти високої моральної свідомості бухгалтера, якщо в цілому маємо низьку оцінку морально-етичних норм всього суспільства. Або очікувати виконання і дотримання всіх вимог щодо подання звітності керівниками без вуалювань і фальсифікацій за умов наявності слабкого правового поля і занадто розширених меж застосування професійного судження. Всі ці напрями повинні проводитись комплексно на політичному, правовому і культурному напрямках. На нашу думку, саме це допоможе забезпечити дотримання бухгалтером фундаментальних принципів, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів.

---

<sup>53</sup> Хамидуліна Г.Р. Анализ построения учетной политики организации // Все для бухгалтера. – 2001 г. – № 22 (94). – С. 2–8.

**ВИГІВСЬКА І.М.,**

*кандидат економічних наук, доцент*

**ХОМЕНКО Г.Ю.,**

*кандидат економічних наук*

**РЕНКАС О.М.,**

*магістрант*

*Житомирський державний технологічний університет*

## **1.2. СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ ТА РИЗИКИ ФІЛАНТРОПІЇ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ**

В Україні нараховується велика кількість підприємств, але на сьогоднішній день це не є фактором, що гарантує стабільну економіку країни. Світовий досвід і практика переконують, що важливим елементом ринкової економіки є існування і взаємодія великих, середніх і малих підприємств. Також важливим елементом є допомога з боку держави, яка своїм законодавством зможе полегшити діяльність вітчизняних підприємств. Не менш важливим фактором, який може покращити діяльність підприємств це ведення бізнесу соціально-відповідально.

Компанії самі вирішують як вести свою діяльність, соціально відповідально чи ні, так як на сьогодні соціальна відповідальність бізнесу не є обов'язковою, підприємства самі обирають як вести свою діяльність.

На те, що компанії не прагнуть здійснювати свою діяльності соціально відповідально може бути пов'язано зі збереженням радянських традицій або навіть дореволюційних. В Україні компанії перш за все думають як збільшити свій капітал, та наявна залежність працівників від волі керівників та власників, які у такий спосіб прагнуть посилити залежність персоналу від менеджменту, а топ-менеджерів від власників.

На сьогодні суспільство України змінилося. Покупцю вже не тільки достатньо купити тільки необхідний йому товар, покупець обирає товар фірми, яка йому більше подобається. Вибір часто випадає на соціально відповідальні компанії, бо про них говорять, пишуть. Проведені дослідження показали, що за рівних умов споживачі стабільно віддають перевагу тим виробникам товарів та послуг, які свою діяльність спрямовують на турботу про соціальні аспекти розвитку суспільства.

Соціальна відповідальність бізнесу – це добровільний внесок бізнесу в розвиток суспільства в соціальній, економічній і екологічній сферах, зв'язаних з основною діяльністю компанії або тими, що виходять за рамки певного мінімуму<sup>[1]</sup>.

Під соціальною відповідальністю бізнесу (СВБ), перш за все, розуміють створення товарів і надання послуг високої якості, створення і збереження робочих місць, підвищення рівня життя клієнтів, службовців і акціонерів, а також населення тих регіонів, де функціонує підприємство <sup>[2]</sup>. Відповідно з етикою бізнесу, зобов'язання, які відносяться до поняття соціальної відповідальності бізнесу, групуються за такими суспільним групами і напрямками роботи підприємства <sup>[3]</sup>:

– по відношенню до покупців – висока якість товарів і послуг, чесність в рекламі, повага людської гідності;

– по відношенню до працівників – гідна оплата та умови праці, охорона здоров'я та працездатності, рівні права та можливості працевлаштування незалежно від статі, віку, расової приналежності, релігійних переконань;

– по відношенню до власників і інвесторам – відносини довіри, обов'язок менеджерів з гарантування справедливого прибутку на вкладений капітал, вільний доступ до інформації, який обмежений лише рамками закону та умовами конкуренції;

– по відношенню до постачальників – справедливі і чесні відносини з ними, включаючи ціноутворення, ліцензування, відсутність примусу і зайвих судових розглядів, розвиток довгострокових і стійких відносин, обмін інформацією та залучення до участі в процесі планування, своєчасна оплата поставок згідно з умовами договорів, перевага тих постачальників і підрядників, які поважають людську гідність;

– по відношенню до конкурентів – взаємна повага, розвиток відкритих ринків товарів і капіталів, відмова від використання сумнівних засобів досягнення конкурентних переваг, повага фізичних та інтелектуальних прав власності;

– по відношенню до місцевого населення – підтримання миру та безпеки, дотримання прав людини, повага культурної цілісності, спонсорські акції, участь компаній у цивільному житті.

Соціальна відповідальність як підхід до справ бізнесу має наступний набір характеристик:

---

<sup>1</sup> Аделькин Ф. Результаты исследования социальной ответственности украинского бизнеса. К.:Блакитъ. 2005. – 349 с.

<sup>2</sup> Barinov V.A. Korporatyvna kultura orhanizatsii v Rosii / V.A. Barinov, L.V. Makarov // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.cfin.ru/press/management/2002-2/12.shtml>

<sup>3</sup> Barinov V.A. Korporatyvna kultura orhanizatsii v Rosii / V.A. Barinov, L.V. Makarov // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.cfin.ru/press/management/2002-2/12.shtml>

1. СВБ – це добровільний вибір компанії, в умовах зростання конкуренції й зниження довіри до бізнесу.

2. СВБ включає всіх членів місцевого суспільства: бізнес, ЗМІ, владу, населення, інвесторів та ін.

3. СВБ це не засіб вирішення проблем суспільства за рахунок бізнесу, а засіб участі в розвитку того середовища, де працює бізнес.[<sup>4</sup>]

Важливою характеристикою соціальної відповідальності є прагнення організації впроваджувати соціальні та екологічні питання у свій процес прийняття рішень та бути підзвітними за впливи, які їх рішення та дії справляють на суспільство та навколишнє середовище. Це передбачає як етичну, так і прозору поведінку, яка сприяє сталому розвитку, враховує інтереси зацікавлених сторін, відповідає чинному законодавству та міжнародним нормам поведінки, впроваджена у діяльність організації, і практикується у її відносинах [<sup>5</sup>].

Соціальна відповідальність вітчизняних підприємств в першу чергу полягає в максимально повній сплаті податків, дотримання законодавства про працю та охорону навколишнього середовища, в створенні робочих місць, в добродійних заходах. Всі ці заходи спрямовані на зовнішнє середовище підприємства. Серед ініціатив, які спрямовані на внутрішнє середовище, можна виділити наступні:

- підвищення продуктивності;
- поліпшення конкурентоспроможності;
- оптимізація витрат;
- реалізація стратегії подальшого розвитку;
- покращення іміджу;
- збільшення товарообігу та кількості споживачів.

Більшість підприємств малого та середнього бізнесу більш увагу приділяють внутрішнім соціальним програмам, які спрямовані на своїх працівників. Участь малих підприємств в соціальній діяльності носить, як правило, неформальний характер. Це явище пов'язано з відсутністю управлінських навиків з питань соціальної відповідальності у керівників малих та середніх підприємств. Але розв'язання таких питань, як задоволення потреб споживачів, подолання корупції, виконання податкових зобов'язань, питання сертифікації, якості продукту теж актуальні на сучасному етапі ведення бізнесу.

На жаль, соціальна відповідальність більшості українських підприємств носить несистемний, ситуаційний характер. Має місце низький рівень

---

<sup>4</sup> Рамазанов А. Концепція корпоративної соціальної відповідальності. Проблеми теорії та практики управління 2007. С. 38–46.

<sup>5</sup> Міжнародний стандарт ISO 26000: 2010 «Настанова по соціальній відповідальності». ISO 26000: 2010 (Draft) Guidance on Social Responsibility [Електронний ресурс] - Режим доступу : [http://www.iso.org/iso/discovering\\_iso\\_26000.pdf](http://www.iso.org/iso/discovering_iso_26000.pdf)

усвідомлення доцільності включення СВБ у стратегію управління підприємством.

Стратегія з соціальної відповідальності є офіційним документом, в якому визначаються цінності та стандарти, згідно з яким здійснюється операційна діяльність підприємства. Стратегія з соціальної відповідальності бізнесу має базуватися на врахуванні специфіки зовнішнього середовища, напрямку діяльності та масштабу компанії. Вона може містити заходи з підтримки освіти, інвестицій у людський капітал безпосередньо у компанії або підвищення кваліфікації для тих, хто не є працівниками, проте є важливими групами для організації [6].

Зміст стратегії повинен полягати в забезпеченні високого рівня соціальної відповідальності бізнесу в компаніях, що може включати такі основні складові:

1. *Розробка концепції навчання персоналу*, яка повинна включати різні форми та методи навчання. Навчання персоналу на спеціальних курсах, які проводяться вищими навчальними закладами (програми MBA); курсах та тренінгах, що орієнтовані на набуття специфічних знань та навичок.

2. *Укріплення соціальної захищеності працівників*. У даному розділі базової стратегії соціальної відповідальності бізнесу формується соціальний пакет, удосконалюються складові соціальної інфраструктури тощо. За рахунок коштів з прибутку можуть встановлюватися додаткові компенсації працюючим, пенсіонерам, жінкам-матерям, зменшуватися вартості товарів і послуг, що реалізуються в рамках соціальної інфраструктури підприємства.

3. *Здоров'я населення (громади), розвиток місцевої та регіональної інфраструктури*. У даному розділі передбачається встановлення взаємозв'язків і співпраця з місцевими органами влади щодо проведення спортивних, благодійних, спонсорських заходів із залученням ресурсів підприємства: людських, інформаційних, фінансових тощо.

5. *Ділова етика*. На основі розробленого Кодексу етики, встановлюються принципи поведінки з діловими партнерами.

6. *Екологічна та природоохоронна діяльність* передбачає не тільки дотримання законодавства, але і добровільні акції, спрямовані на очищення навколишніх територій від бруду; дії, спрямовані на енерго - та ресурсозбереження тощо.

---

<sup>6</sup> Лазаренко О. Посібник з КСВ. Базова інформація з корпоративної соціальної відповідальності / О. Лазаренко, Р. Колишко. – К. : Енергія, 2008. – 96 с.



7. *Задоволення потреб споживачів* передусім у випуску якісної продукції, яка відповідає всім міжнародним стандартам, з використанням екологічно чистої сировини [7].

Згідно із аналітичним звітом Центру “Розвиток корпоративної соціальної відповідальності”, більшість підприємств до соціальної відповідальності відносять надання благодійної допомоги громаді, розвиток власного персоналу та чесне ведення бізнесу. Лише третина компаній асоціюють здійснення екологічних проектів та участь у регіональних програмах розвитку із соціальною відповідальністю. За даними експертів Центру найбільш інформованими про соціальну відповідальність є будівельні компанії, підприємства, які відносяться до сфери зв’язку, засобів масової інформації, консалтингу, юридичних послуг, ресторанного та готельного бізнесу [8].

Традиційно поняття “благодійність” апелює до душевних поривів людей, які досягли успіху в житті і моральної відповідальності перед суспільством. Однак, незважаючи на духовну сутність благодійної діяльності, питання ефективності використання пожертв і досягається ними соціального ефекту залишається нагальним навіть в найрозвиненіших країнах [9].

Часто саме розчарування від результатів використання своїх коштів змушує донорів відмовлятися від благодійності і закривати двері перед прохачами. Тому в світі існує система професійних філантропічних фондів, що пропонують послуги з управління благодійними коштами, по відстеженню ефективності та результативності пожертвувань. По суті, діяльність таких фондів багато в чому схожа з роботою керівників інвестиційних компаній, які пропонують послуги з інвестування коштів на фінансовому ринку відповідно до інвестиційною політикою, обраної клієнтом. Така політика може бути консервативною, а може бути ризикованою, в залежності від уподобань інвестора, при цьому є і компанії, що пропонують послуги по прямих інвестиціях або венчурного фінансування. Ризики останніх великі, але і прибуток також може багаторазово перевищити вкладення [10].

---

<sup>7</sup> Затеїщикова О.О. Етапи формування стратегії соціальної відповідальності бізнесу / О.О. Затеїщикова // Бізнес Інформ. – 2014. – № 2. – С. 200-205.

<sup>8</sup> Зінченко А.Г. Корпоративна соціальна відповідальність 2005-2010: стан та перспективи розвитку / А.Г. Зінченко, М.А. Саприкіна. – К.: Вид-во «Фарбований лист», 2010. – 56 с.

<sup>9</sup> Венчурна філантропія: прями інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamyje-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

<sup>10</sup> Венчурна філантропія: прями інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamyje-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

Якщо провести аналогію з благодійною діяльністю, а в якості прибутку розглянути соціальний ефект, то при виборі стратегії благодійності також виникає можливість вибору між консервативними і високоризиковими соціальними інвестиціями. Так пожертвування, наприклад, Великого театру або Ермітажу можна порівняти з вкладеннями в “блакитні фішки” або держоблігації. Але і ефект від таких інвестицій буде відчутний лише при дуже великих обсягах вкладень. Грантова підтримка соціальних проектів некомерційних організацій може бути порівнянна з інвестиціями в акції компаній другого ешелону: є ризик підтримати не дуже ефективний проект, але є і перспектива досягти відчутних соціальних перетворень. Найбільш же ризикованими і вимагають серйозної підготовки, але в той же час найбільш прибутковими, є прямі та венчурні інвестиції [11].

Венчурний капітал працює з початківцями компаніями, які просувають інноваційні ідеї, які мають великий потенціал для реалізації. У більшості випадків, венчурний інвестор “входить в капітал” нової компанії і не просто фінансує її, але і бере участь в її управлінні, тому відбір компаній ведеться дуже ретельно. При цьому “венчурний капіталіст” також розробляє стратегію виходу з компанії з максимальним прибутком через продаж її стратегічному інвесторові або виведення компанії на IPO. В результаті такої співпраці інноватора і інвестора не тільки створюється прибуткова компанія, а й реалізується ідея, яка веде до прориву в певних областях [12].

Ідея використання венчурних підходів у фінансуванні благодійних проектів і організацій, яка отримала назву венчурної філантропії, виникла в середині дев'яностих років в середовищі венчурних капіталістів і хай-тек підприємців Силіконової долини. Сенс її у використанні виборчого довгострокового фінансування і активної консультативної підтримки цілями: по-перше, допомогти некомерційній організації, яка просуває інноваційні ідеї в соціальній сфері, реалізувати її ідеї; по-друге, допомогти цій організації працювати професійно і стати стійкою. Таким чином, не просто реалізуються окремі проекти, що мають короткостроковий ефект, а створюються ефективно працюють соціальні інститути, які дають користь суспільству в довгостроковій

---

<sup>11</sup> Венчурна філантропія: прямі інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamyje-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

<sup>12</sup> Венчурна філантропія: прямі інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamyje-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

перспективі і мультиплікуються соціальний ефект завдяки більш професійному підходу в роботі з донорами [13].

При венчурному підході змінюються взаємини благодійника і одержувача, які переходять на рівень партнерства інвестора і підприємця. Тільки в нашому випадку це буде соціальний підприємець, який добивається соціального ефекту, або якщо хочете, соціальної прибутку [14].

Світовий досвід показує, що одним із критеріїв високого рівня менеджменту є використання етичних підходів як до суспільства, так і до своїх співробітників. І навпаки, співпраця з підприємствами, які не виконують такі вимоги, може бути неетичною і пов'язаною з додатковими ризиками.

Соціальна відповідальність підприємства визначається не тільки його відповідальністю перед суспільством, але й перед своїми працівниками. Саме від працівники залежить економічний успіх підприємства.

Для успішного управління підприємством, його економічної життєздатності та конкурентоспроможності необхідно враховувати як зовнішні чинники, наприклад, рівень споживання населення і купівельної спроможності, так і проблеми, які відносяться до якості сімейного життя працівників.

Основна ідея соціальної відповідальності бізнесу полягає в тому, що основні цілі підприємства не обмежуються тільки отриманням прибутку, але й також включають в себе необхідності формування стратегії соціальної відповідальності розвитку бізнесу і своєчасної оцінки прийнятих рішень.

Виділяють чотири форми причин здійснення соціально відповідальних норм українськими компаніями[15]:

**Перша форма** – класична, орієнтована на соціальне партнерство. Класична форма властива переважно міжнародним компаніям, які не обмежені українським ринком. Відповідно до закордонних критеріїв, дотримання соціально відповідальної політики є важливою умовою успішного ведення бізнесу.

**Друга форма** – отримання преференцій. Йдеться про отримання від держави привілеїв (отримання вигідних державних замовлень, державних субсидій, податкових пільг). Це неформальні угоди з владою про обмін

---

<sup>13</sup> Венчурна філантропія: прямі інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamyje-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

<sup>14</sup> Венчурна філантропія: прямі інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamyje-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

<sup>15</sup> Головінов, О.М. Соціальна відповідальність бізнесу: українські реалії і проблеми [Електронний ресурс] / О.М. Головінов // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 2. – С. 187 – 192. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvd\\_2014\\_2\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvd_2014_2_29).

соціальної відповідальності на доступ до інфраструктури, фінансів. Важливий ефект від такої форми – прихильність органів влади.

**Третя форма** – обов'язкова благодійність, що не є добровільною за своїм характером. Органи влади змушують компанії здійснювати соціально відповідальні дії для втримання своєї легітимності. Соціальна відповідальність у цій формі, як і в попередній, є частиною неформальних домовленостей з органами влади про співпрацю для зниження соціальної напруги регіону. Підприємці стають управлінською елітою свого регіону або країни, вирішуючи соціальні проблеми.

**Четверта форма** – містоутворююча. Соціально відповідальна діяльність містоутворюючих компаній спрямована на комплексний розвиток території бізнесу для досягнення довготривалої стабільності. Підприємства мають розширене розуміння своєї соціальної відповідальності, яка характеризується організованістю та системністю.

Соціальні характеристики відповідальності наведені в офіційних документах ЄС. Європейська Комісія відзначає, що КСВ є добровільна ініціатива, реалізована незалежно від законодавства ЄС, яка відноситься до соціальних (трудове право), громадських (права користувача) і екологічних (охорона навколишнього середовища) аспектів (SOC / 244, 2006). Також КСВ визначається як концепція, згідно з якою компанії добровільно інтегрують соціальну допомогу і екологічні аспекти в їх бізнес-операції і відносини із зацікавленими сторонами. У документі наголошується, що бути соціально відповідальним - означає не тільки задовольняти вимогам статутних документів, а й більше інвестувати в людський капітал, навколишнє середовище і відносини із зацікавленими сторонами [16]. У свою чергу, Європейський економічний і соціальний комітет підкреслює, КСВ - це не благодійні рішення, а результат діалогу з усіма співробітниками підприємства на кожному рівні [17].

Одним із індикаторів здійснення соціально відповідальних бізнес заходів є розмір підприємства: чим більша підприємство, тим більше гарантій того, що воно буде займатися соціально відповідальним бізнесом. Майже всі підприємства (98.3%) (понад 500 осіб) здійснюють заходи корпоративної соціальної відповідальності, в той час як малий і середній бізнес (менше 50 працівників) – 75.2% підприємств. Впровадження соціально-відповідальних заходів на підприємствах призводить до підвищення лояльності клієнтів, розвитку найманого персоналу, економії ресурсів, економічної безпеки та ін. За секторами економіки

---

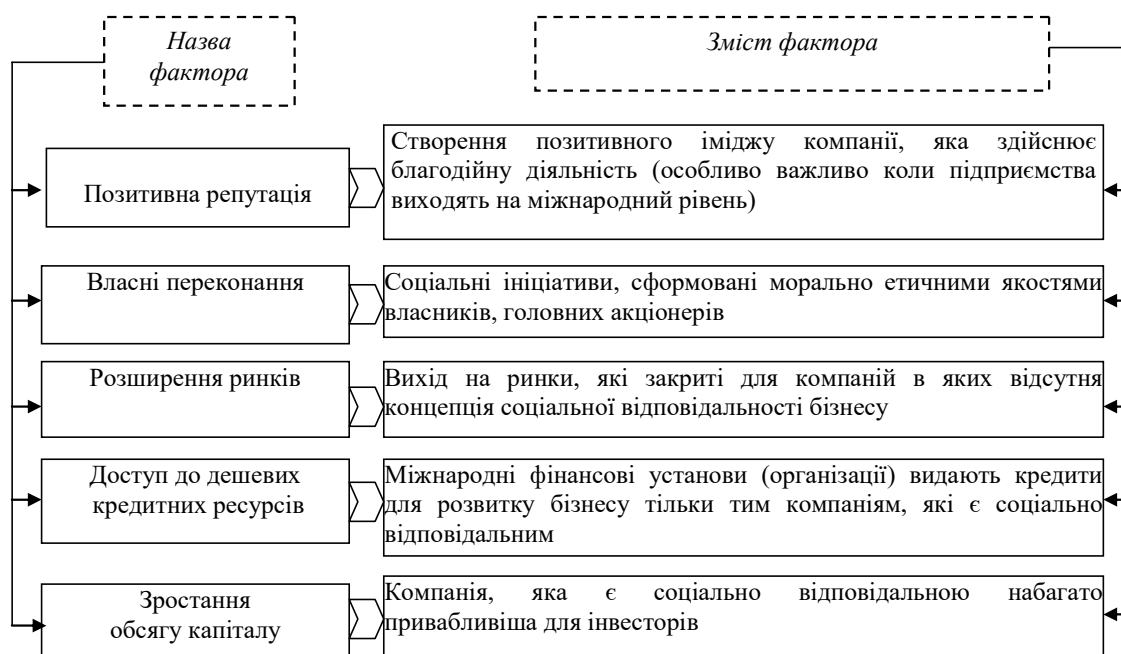
<sup>16</sup> COM (2001) 366 final. Green paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility. Commission of the European Communities. Brussels, 18.7.2001.

<sup>17</sup> COM (2001) 366 final. Green paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility. Commission of the European Communities. Brussels, 18.7.2001.

найбільший відсоток впровадження соціально-відповідальних заходів припадає на торгівлю (84.5%), сільське господарство (83%), фінансові послуги (82%). Найнижча частка соціально-відповідальної поведінки (СВП) припадає на будівництво і виробництво промислових товарів [18].

Одним із найголовнішим кроком для будь-якої компанії, що планує розпочати власну благодійну програму (філантропію – це добровільна участі підприємства (організації) в благодійних заходах (проектах), спрямованих на покращення життя суспільства), має стати чітка та зрозуміла відповідь на одне запитання – для чого це вона робить? Без відповіді на це питання неможливо розпочинати будь-яку корпоративну благодійну діяльність. Адже мотивація має стати фундаментом для розвитку всіх запланованих благодійних заходів і програм.

Основні фактори, які впливають на ведення соціальної відповідальності наведено на рис. 1.



\*сформовано на основі [19]

**Рис. 1.** Основні фактори, які мотивують здійснювати підприємством соціально відповідальну діяльність

Більшість компаній здійснюють благодійну діяльність для створення позитивного іміджу, але соціально відповідальні норми сприяють не лише покращенню іміджу, але й забезпечує конкурентну перевагу на довгострокову перспективу, вихід на нові ринки.

До основних переваг ведення українськими компаніями соціально відповідального бізнесу можна віднести:

<sup>18</sup> Петроє О.М. Соціальний діалог як інструмент формування корпоративної політики сучасних підприємств в Україні: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 60 с.

<sup>19</sup> Сайт Спільноти СВБ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://svb.ua/>

1. Поліпшення фінансових показників. Багато досліджень, проведених у різних країнах, засвідчують пряму залежність між якістю політики соціальної відповідальності компанії та поліпшенням її фінансових показників.

2. Поліпшення іміджу та репутації брендів. Товарний достаток та великі можливості вибору на ринку створюють умови, за яких на вибір споживачів того або іншого товару чи бренду впливають не тільки його ціна і якість, а й багато інших чинників. Численні дослідження показують, що одним з таких чинників є репутація компанії як соціально відповідальної корпорації, популярність та визнання її соціальної діяльності.

3. Підвищення продажу та лояльність споживачів. Успішна та продумана політика соціальної відповідальності істотно впливає на рівень продажу, здійснюваного компанією, та лояльність щодо неї споживачів.

4. Зменшення плинності кадрів, підвищення відданості персоналу. До роботи в компанію, що підтримує продуману політику соціальної відповідальності, легше залучити професіоналів, тут знижується плинність кадрів і у зв'язку з цим скорочуються витрати на навчання працівників.

5. Скорочення тиску з боку перевіряючих органів. У деяких країнах продумана політика соціальної відповідальності може сприяти зменшенню тиску з боку перевіряючих органів. Публікація інформації про принципи та політику компанії щодо своїх працівників, докільця, постачальників значною мірою дає відповідь державним органам на те, яким є ставлення компанії до цих питань. Можна стверджувати, що ті компанії, які дотримуються відкритості й прозорості у своїй діяльності, вкладають ресурси в соціальні програми, мають більш стійкі позиції у відносинах з владою [20].

Істотним фактором, який визначив бачення соціальної відповідальності бізнесу у діловому середовищі України, є дуже велика увага місцевих органів влади й контролю до особливо активних в соціальній сфері компаній. Часте вкладення компаніями коштів у певні соціальні проекти сприймається владою як чергова схема тінізації прибутку й мінімізації оподаткування.

Традиційно виділяється три способи заохочення соціальної відповідальності бізнесу, які використовуються у світі:

- податкові кредити (зменшення ставки податку),
- податкові відрахування (зменшення оподаткованої бази);
- “процентні закони”, згідно яким, компанія сама може вибрати, на які потреби піде певна частина податків, які вона платить [21].

---

<sup>20</sup> Гоголя О.П. Соціальна відповідальність бізнесу / О.П. Гоголя, І.П. Кудінова. – К. : Видавництво Національного університету біоресурсів та природокористування України, 2008. – 79 с.

<sup>21</sup> Рамазанов А. Концепція корпоративної соціальної відповідальності. Проблеми теорії та практики управління 2007. – С. 38–46.

Компанії у свою чергу можуть здійснювати благодійну діяльність таким чином:

- 1) компанія надає матеріальну допомогу безпосередньо адресатам;
- 2) компанія сама виконує благодійні програми;
- 3) компанія надає допомогу через спеціалізовану благодійну організацію;
- 4) компанія має грантову програму у своїй структурі;
- 5) компанія надає допомогу через власний благодійний фонд;
- 6) компанія має власні волонтерські програми;
- 7) компанія має власну програму зі збору пожертв від клієнтів (соціальний маркетинг);
- 8) компанія має власну програму благодійної допомоги товарами працівникам;
- 9) компанія має власну програму благодійної допомоги послугами для співробітників;
- 10) компанія надає допомогу через державний організації.

Більшість компаній здійснює свою благодійну діяльність через співпрацю з благодійними організаціями.

Переваги, які можуть виникати у компаній від дотримання стандартів соціальної відповідальності досить багато. Основні з них:

- Удосконалювання екологічних процесів – ріст продуктивності й доходів.
- Формування репутації компанії – підвищення лояльності клієнтів і цінності бренда.
- Можливість залучати більш кваліфіковані кадри.
- Доступ до нових ринків.
- Ефективне керування ризиками – своєчасний і оперативний доступ до інформації і можливість швидко реагувати на критичні проблеми в регіоні.

Досвід же корпоративної філантропії західних компаній засвідчує, що бізнес передає своє право здійснювати операційні благодійні програми професіоналам у цій сфері, а саме представникам громадянського суспільства – благодійним та громадським організаціям – через надання їм грантів. Адже надання грантів – це інструмент, який дає можливість компанії долучитися до гострих соціальних проблем, не витрачаючи значних ресурсів для глибокого занурення в них, та сформувати сталі партнерські зв'язки з різними секторами суспільства [22].

При здійсненні благодійної діяльності компанії можуть зіштовхнутися з багатьма проблемами та труднощами, такі проблеми наведені в таблиці 1.

---

<sup>22</sup> Звіт за результатами дослідження: Практика благодійної діяльності бізнес-компаній в Україні: сучасний досвід. – [http://ufb.org.ua/uploads/brosh\\_blago\\_fin.pdf](http://ufb.org.ua/uploads/brosh_blago_fin.pdf)

**Таблиця 1.** Загрози здійснення благодійної діяльності компаній [23]

№ з/п	Проблема	Відсоток компаній, які зіткнулися з такою проблемою, %
1	Держава не створює умови для такої діяльності (відсутність відповідного законодавства)	74
2	Небезпека використання наданих коштів не за призначенням	48
3	Відсутність достатніх коштів у компанії	39
4	Відсутність реального соціального ефекту	4

Для майже половини учасників опитування проблемою при здійсненні благодійних програм виявилася небезпека використання коштів не за призначенням. І цей показник виріс майже удвічі за останні чотири роки. Причиною цього, на думку авторів дослідження, є використання компаніями малоефективних систем моніторингу, контролю та оцінки реалізації благодійних програм (або просто їхня відсутність). З іншого боку, дані попереднього підрозділу засвідчили, що лише 50% компаній мають досвід міжсекторного партнерства та реалізації благодійних програм у співпраці з громадськими чи благодійними організаціями. А тому розширення досвіду такої співпраці (при його ретельному плануванні) може сприяти зменшенню рівня небезпеки використання коштів не за призначенням. Поки що ж компанії планують “самостійно впроваджувати благодійні програми, адже це єдиний спосіб уникнути махінацій”.

Проте розвитку соціальної відповідальності на Україні заважають декілька проблем, вирішення яких має стати пріоритетною метою політики розвинення СВБ на Україні.

- Відсутність будь-яких методів регуляторного заохочення соціально відповідальних компаній.
- Недосконалість правової та податкової політики.
- Недосконалість системи інформування населення, щодо соціальних стандартів.
- Неповнота інформованості фірм щодо переваг СВБ.

Неможливо не сказати, що компанії у будь-якому випадку не полишать впровадження благодійних програм, оскільки варіант “У такій діяльності немає сенсу, адже вона не приносить матеріальної вигоди компанії” не підтримав жоден учасник дослідження.

Найбільшими ризиками для розвитку благодійності в Україні, на думку компаній-учасників дослідження, є недосконале законодавство (63%) та

<sup>23</sup> Звіт за результатами дослідження: Практика благодійної діяльності бізнес-компаній в Україні: сучасний досвід. – [http://ufb.org.ua/uploads/brosh\\_blago\\_fin.pdf](http://ufb.org.ua/uploads/brosh_blago_fin.pdf)



ставлення держави до філантропії (55%). Лише третина компаній (32%) зіштовхуються з недовірою суспільства до благодійних програм [24].

Аналіз існуючих практик реалізації бізнес-стратегій в сфері корпоративної благодійності дозволив виявити різноманітність їх видів і інструментів здійснення. Широке застосування отримали такі види стратегічної корпоративної благодійності як соціально відповідальне інвестування; соціальне підприємництво та соціальні венчурні фонди. Найбільш розгалужену систему інструментів має стратегія соціально відповідального інвестування. Аналіз різних способів здійснення благодійної діяльності та інструментів, що застосовуються дозволив виявити дві групи активів, які компанії можуть використовувати для реалізації соціальних проєктів: фінансові (грошові кошти) і нефінансові (товари та майно, час, експертна допомога) [25].

За сучасних умов розвитку економіки все більшої популярності набувають проєкти, які передбачають використання нових механізмів фінансування, зокрема, мікрофінансування та імпаکت-інвестиції. Імпакт-інвестування передбачає, по-перше, отримання прибутку, а по-друге, очікує позитивних соціальних змін, зокрема, на підтримку сталого розвитку сільського господарства, забезпечення доступності медичних послуг, доступності житла, розробку екологічно чистих технологій. Мета венчурної філантропії передусім у створенні соціального ефекту, а вже згодом і отримання прибутку, який може з'явитися в процесі реалізації проєкту або діяльності організації. У переважній більшості випадків зазначений вид фінансування відбувається за рахунок прямих інвестицій або боргових цінних паперів з фіксованим доходом.

Сфера імпакт-інвестицій зараз переживає бурхливе зростання. Очікується, що до 2019 року активи в цьому секторі виростуть до \$ 500 млрд – з 50 млрд в 2009 році. Деякі прогнози говорять, що розмір активів досягне в кінцевому підсумку все \$ 3 трлн [26].

Як більшість нових ідей в області доброчинності, модель венчурної філантропії зародилася в США, але дуже швидко поширилася і в Старому Світі, де фінансовий сектор традиційно дуже сильний і в багатьох країнах має яскраво виражений національний колорит: від консервативних сімейних банків Італії до транснаціональних “акул капіталізму” з лондонського Сіті. Саме в європейських країнах венчурна філантропія приймає найцікавіші форми. В 2005 році на базі

---

<sup>24</sup> Звіт за результатами дослідження: Практика благодійної діяльності бізнес-компаній в Україні: сучасний досвід. – [http://ufb.org.ua/uploads/brosh\\_bлаго\\_fin.pdf](http://ufb.org.ua/uploads/brosh_bлаго_fin.pdf)

<sup>25</sup> Канивец Е.П., Занина А.А. Современные бизнес-стратегии корпоративной благотворительности / Е.П. Канивец, А.А. Занина // Вісник Донецького національного університету / Серія В: Економіка і право. – 2014. – Випуск 1. – С. 67-72.

<sup>26</sup> Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

Центру Сколла по соціальному підприємництву при Оксфордському університеті була створена Європейська асоціація венчурної філантропії (налічує 70 учасників практично з кожної країни Європи) [27].

Термін “венчурна філантропія” був введений ще в 1969 році Джоном Д. Рокфеллером III. Він описував ідею венчурної філантропії як “пригодницький підхід до фінансування непопулярних громадських ініціатив”. Венчурна філантропія досягла піку своєї популярності в середині-кінці 1990-х [28].

Імпакт-інвестиції, або інвестиції впливу (соціального внеску) – стали реальністю в 2007 році, коли це словосполучення вперше вжили в Фонді Рокфеллера. У той час імпакт-інвестування визначили як “мобілізацію великих приватних пулів з нових джерел для вирішення критичних світових проблем” [29].

Венчурна філантропія фокусується саме на громадських ініціативах, в той час як імпакт-інвестування розуміє громадські та екологічні ініціативи більш широко. Як правило, обидва види інвестицій націлені на отримання фінансового прибутку, одночасно роблячи позитивний вплив на світ, але не всяка венчурна філантропія ставить прибуток на перше місце [30].

Венчурна філантропія на відміну від імпакт-інвестування орієнтована переважно на збільшення капіталу, при цьому дуже важливою є взаємодія з грантоотримувачами для просування і створення інновацій. Також велику увагу за такого виду фінансування надається вимірюванню ефективності проектів, що фінансуються.

Термін співпраці для венчурної філантропії становить мінімум три роки, а в середньому цей термін коливається від п'яти до семи років. Імпакт-інвестування, у свою чергу, не має часових обмежень. Даний підхід передбачає фінансування проектів за принципом “стільки, скільки буде необхідно”. Суб'єктами здійснення венчурної філантропії виступають переважно фонди або приватні акціонерні компанії.

Венчурна філантропія стає на сьогодні все більш актуальним механізмом фінансування для багатьох традиційних фондів, так як нові інструменти та ідеї безпосередньо пов'язані з венчурної філантропією, а інновації допомагають створювати суспільне благо.

---

<sup>27</sup> Венчурна філантропія: прямі інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-priyamyie-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

<sup>28</sup> Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

<sup>29</sup> Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

<sup>30</sup> Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

Звичайна філантропія спрямована на конкретні програми та проекти, що мають короткий період дії та практично не впливають на загальний результат діяльності організації. Тому, навіть якщо організація доводить свою ефективність, інвестори все одно рідко надають їм достатньо капіталу для розширення своєї діяльності.

Концепція венчурної філантропії сприяє інституційному розвитку грантоотримувачів та інноваційному партнерству “наука – підприємці – суспільство – держава”. Для успішної реалізації такої концепції необхідно враховувати траєкторію і процес закріплення і відтворення стихійних, розрізнених актів благодійності [31, с. 111].

Венчурна філантропія здійснюється як в інституціоналізованих формах через фонди та некомерційні організації, так і персонально. Виконання функцій інституту благодійності закріплюється в механізмі, одним з типів якого є ендаументи (від англ. endowment – дар, пожертвування). Наприклад, ендаумент формується у вищій школі при проведенні наукових досліджень і розробки інноваційних технологій ризикового характеру. Світовий досвід показує, що венчурні фірми працюють в основному з університетськими ендаументами [32, с. 111-112].

У західних країнах подібної форми благодійна діяльність існує тривалий час і передбачає, що сума пожертв, які вносяться меценатом, віднімається від бази оподаткування податком на прибуток. У російському ж варіанті від сплати податку на прибуток будуть звільнені тільки некомерційні організації та фонди, які повинні збільшувати розмір цільового капіталу за рахунок його ефективного розміщення. Бізнес же буде займатися благодійністю на колишніх підставах, не розраховуючи на податкові пільги [33, с. 112].

У світовій практиці ефективно функціонують фонди цільового капіталу, за рахунок яких фінансують елементи соціальної інфраструктури. Особливістю адаптації системи фондів цільового фінансування для Росії є відсутність податкових пільг, але сама схема стане більш зручною для бізнесу та прозорою для держави. Однак ризик виникнення негативних зовнішніх ефектів ще існує [34, с. 112].

Венчурна філантропія як вид благодійної діяльності, з одного боку, є відшкодуванням тягара негативних зовнішніх ефектів за швидкого переходу до

---

<sup>31</sup> Ульянова О.Ю., Никифорова М.Е. Венчурная филантропия – институт социальной ответственности бизнеса / О.Ю. Ульянова, М.Е. Никифорова // Журнал «Российское предпринимательство». – 2007. – № 8. – С. 111-115.

<sup>32</sup> Ульянова О.Ю., Никифорова М.Е. Венчурная филантропия – институт социальной ответственности бизнеса / О.Ю. Ульянова, М.Е. Никифорова // Журнал «Российское предпринимательство». – 2007. – № 8. – С. 111-115.

<sup>33</sup> Ульянова О.Ю., Никифорова М.Е. Венчурная филантропия – институт социальной ответственности бизнеса / О.Ю. Ульянова, М.Е. Никифорова // Журнал «Российское предпринимательство». – 2007. – № 8. – С. 111-115.

<sup>34</sup> Ульянова О.Ю., Никифорова М.Е. Венчурная филантропия – институт социальной ответственности бизнеса / О.Ю. Ульянова, М.Е. Никифорова // Журнал «Российское предпринимательство». – 2007. – № 8. – С. 111-115.

ринкової економіки, а з іншого, амортизацією “провалів“ держави з виконання економічних функцій, зокрема перерозподіл доходів в суспільстві. Соціальні інвестиції дозволять бізнесу підвищити рівень своєї доброчесності і продемонструвати розуміння своєї відповідальності за інноваційний розвиток країни, а соціальна відповідальність бізнесу та соціальне інвестування стануть легітимними і гідними інститутами вітчизняного підприємництва [35, с. 114-115].

Як і соціальне інвестування, венчурна філантропія спрямована не на вирішення поточних соціальних проблем і фінансування соціальних проектів, навіть якщо воно здійснюється на постійній основі, а на зміцнення фінансової стійкості та організаційний розвиток грантоотримувача, зміцнення соціальної інфраструктури, створення механізмів вирішення соціальних проблем, що саморозвиваються та дупліціюються. Так як і соціальне інвестування, вона орієнтована не на досягнення кількісного результату, а на якісні зміни в соціальній сфері, при цьому особлива увага приділяється зв'язку між соціальними програмами і основною діяльністю компанії і максимальному використанню ресурсів для вилучення бізнес-вигоди із взаємодії. Однак венчурна філантропія на відміну від венчурного інвестиційного бізнесу не вважає допустимою практику, коли переважна більшість підтриманих проектів виявляються неуспішними, тому що неуспіх соціальних проектів відображається на тих соціальних категоріях, рішення проблем яких було початковою метою проекту [36].

Успішні бізнесмени вміють розпоряджатися грошима. Проте, даючи гроші на благодійність, вони часто не замислюються, наскільки ефективними були їхні пожертви і чи дійсно вони комусь допомогли. До того ж, соціальна сфера складна, вона вимагає професійної роботи не меншою мірою, ніж виробництво або торгівля, і тією ж мірою підкоряється загальним економічним законам [37].

Саме у спробі підійти до некомерційного сектору як до бізнесу, несучи до нього підприємницький досвід, і народилась ідея венчурної філантропії. Вперше цей термін був озвучений 1997 р. у статті журналу Harvard Business Review “Благодійний капітал, або Чого благодійні фонди можуть повчитись у венчурного капіталу?” Не дивно, що цю ідею відразу ж підхопили підприємці Кремнієвої Долини. Ідею венчурної філантропії почали використовувати й великі фондами [38].

---

<sup>35</sup> Ульянова О.Ю., Никифорова М.Е. Венчурная филантропия – институт социальной ответственности бизнеса / О.Ю. Ульянова, М.Е. Никифорова // Журнал «Российское предпринимательство». – 2007. – № 8. – С. 111-115.

<sup>36</sup> Занина А.А., Канивец Е.П. Венчурная филантропия: сущность и основные принципы функционирования / А.А. Занина, Е.П. Канивец // Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса. – 2014. – Том 2, № 6. – С. 113-118.

<sup>37</sup> Венчурна філантропія / Сайт Українського форуму благодійників [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

<sup>38</sup> Венчурна філантропія / Сайт Українського форуму благодійників [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

Венчурна філантропія може підсилити ефект у певних галузях завдяки сфокусованому впливу. Венчурні капіталісти зазвичай концентрують свої інвестиції на певних типах бізнесу. Таким же чином венчурні філантропи фокусуються на одній або кількох соціальних сферах, які відповідають їхнім інтересам або накопиченому досвіду [39].

Венчурна філантропія може служити каталізатором для нових некомерційних організацій (start-ups). Молодим соціальним організаціям, як і бізнесовим “старт-апам” потрібні не просто гроші: їм потрібен капітал росту, який дозволив би вибудувати структуру або запустити нові програми [40].

Венчурна філантропія може допомогти соціальним організаціям краще використовувати успішні напрацювання і “вийти на масштаб”. У перспективних молодих компаній є можливість залучити “мезанин-фінансування”, щоб “підштовхнути” своє зростання. Венчурні філантропи можуть надати подібні інструменти для некомерційних організацій, щоб допомогти їм збільшити й диверсифікувати базу підтримки й перевести свою успішну діяльність на новий рівень [41].

Отже, враховуючи все вищезазначене, в табл. 2 представлено характерні особливості венчурної філантропії.

**Таблиця 2.** Характеристики венчурної філантропії\*

<i>№ з/п</i>	<i>Ознаки венчурної філантропії</i>	<i>Характеристика ознак</i>
1	Висока залученість	при використанні венчурних підходів, донори встановлюють тісні відносини з соціальними підприємцями та організаціями
2	Цільове фінансування	застосування різних форм фінансування - від грантів до різноманітних позик
3	Довгострокова співпраця	венчурна філантропія пропонує значну і стійку фінансову підтримку для обмеженого кола організацій. Така підтримка зазвичай розраховується на три-п'ятирічну перспективу, із продуманою стратегією виходу з інвестицій
4	Нефінансова участь	на додачу до фінансових інвестицій, венчурні партнери надають додаткові послуги, які включають індивідуальне консультування (коучинг) із питань управління організацією, стратегічного планування, маркетингу й комунікацій, роботи з персоналом, а також доступ до інших донорів і партнерів
5	Організаційний розвиток	венчурна філантропія орієнтується на забезпечення довгострокової життєздатності організацій і розвиток їхніх операційних можливостей, а не на підтримку окремих проектів або програм

\*сформовано на основі [42]

<sup>39</sup> Венчурна філантропія / Сайт Українського форуму благодійників [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

<sup>40</sup> Венчурна філантропія / Сайт Українського форуму благодійників [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

<sup>41</sup> Венчурна філантропія / Сайт Українського форуму благодійників [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

<sup>42</sup> Венчурна філантропія / Сайт Українського форуму благодійників [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

Таким чином, ознаки венчурної філантропії можна представити у трьох основних напрямках: умови та термін інвестування, а також процес відбору об'єктів інвестування.

Венчурні філантропи, маючи достатньо високі ризики, надають необмежені інвестиції для того, щоб організація могла збільшити власну ефективність і значно розширити власну діяльність. Довгостроковий характер (як правило, це 3-5 років) є традиційним підходом в частині домовленості щодо терміну фінансування. У свою чергу, тривалий термін фінансування є у більшості випадків не виправдовує очікуваних результатів від даного вкладання коштів для інвесторів. Венчурні філантропи надають особливу увагу вимірюванню результатів і залученню організацій до відповідальності за них. Виплати можуть здійснюватися за результат або поетапно протягом усього терміну фінансування.

Венчурна філантропія відрізняється від традиційної філантропії тим, що венчурний інвестор часто бере участь в управлінні організацією, яку фінансує, забезпечуючи нарощування її діяльності та потенціалу. Тип і рівень підтримки може змінюватися протягом періоду інвестування. Така підтримка зазвичай має форму тренінгів, індивідуального консультування і допомоги в підборі персоналу.

На відміну від венчурного капіталу, де варіанти виходу цілком зрозумілі, у випадку з венчурної філантропією стратегія все ще може змінюватися. Венчурна філантропія, на відміну від венчурного капіталу – це методологія, яка застосовується на різних стадіях розвитку організації. Елементи, описані вище, можуть бути однаково застосовні як в стартапи, так і в великих організаціях.

Варто зазначити, що актуальності здійснення благодійної діяльності суб'єктами господарювання, а також використання нових механізмів фінансування різноманітних соціальних проєктів, додає не тільки економічне становище в країні, а й політичне становище, особливо враховуючи військовий конфлікт на території України та проведення антитерористичної операції на Сході України.

Немає сумнівів у тому, що останнім десятиліттям феномен війни зазнав значних перетворень. По-перше, кількість внутрішньодержавних конфліктів значно зросла. По-друге, новий елемент сучасних збройних конфліктів полягає в розмитті кордону між військовими та цивільними особами.

Гібридна війна не є новим явищем, проте події в Україні та на Близькому Сході вказують на еволюцію поточного способу ведення військових конфліктів. Аналіз умов, що сприяють ефективному проведенню гібридної війни, вказує, в першу чергу, на країни, що страждають від економічних криз, де населення розділено і має свої етнічні або релігійні протиріччя.

Саме використання нових механізмів фінансування соціальних проектів та програм, які б сприяли адаптації військовослужбовців з місць військових конфліктів та членів їх сімей сприяють вирішенню важливої проблеми національної безпеки країни та підвищення соціально-економічних умов життя людей.

Отже, для розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні необхідно більше оприлюднювати інформацію про соціальну відповідальність та як вона впливає на розвиток підприємницької діяльності.

Також, необхідно надавати податкові пільги компаніям, які вкладають свої кошти на розвиток соціальних програм суспільства та які займаються благодійними програмами. Ввести публікацію рейтингу компаній, які здійснюють благодійні програми, щоквартально, та одночасно оприлюднювати рейтинг компаній, що не бажають здійснювати такі програми. Рейтинг повинні вести організації, які не будуть залежати від впливу держави чи компаній.

У процесі дослідження з'ясовано, що венчурна філантропія – це використання венчурного підходу у фінансуванні благодійної діяльності громадських організацій. Її основою метою є допомога некомерційним організаціям у просуванні інноваційних ідей у соціальній сфері, забезпечення сталого розвитку таких організацій, а також створення соціальних інститутів, які приносять користь суспільству у довгостроковій перспективі та мультиплікують соціальний ефект завдяки використанню більш професійного підходу у роботі з соціальними інвестиціями.

Напрямом подальших досліджень стане формування заходів зниження зменшати виникнення ризиків філантропії в діяльності підприємства, а також формування обліково-аналітичного забезпечення управління такими ризиками, що спонукатимуть підприємство здійснювати благодійну діяльність.

**Т.Ф. ПЛАХТІЙ,**

*кандидат економічних наук, доцент  
Вінницький національний аграрний університет*

### **1.3. МЕТОДОЛОГІЯ ОЦІНКИ ЯКОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ**

Управління підприємством є інформаційним процесом, важливу роль в функціонуванні якого відіграє система бухгалтерського обліку, як основний постачальник достовірної та доречної інформації для прийняття управлінських рішень. Для забезпечення ефективних умов здійснення управління підприємством важливе значення має розробка таких правил формування облікової інформації, які б забезпечували належний рівень її якості, задовольняючи потреби не лише внутрішніх, а й зовнішніх користувачів. Формування якісної інформації в системі бухгалтерського обліку є основою її конкурентоздатності у порівнянні з даними інших інформаційних систем, які на сьогодні також використовуються в якості інформаційних джерел при прийнятті рішень (система збалансованих показників, контролінгова система, система вимірювання на основі доданої вартості тощо). В умовах формування інформаційного суспільства підвищення якості облікової інформації слід розглядати як один із основних засобів усунення бар'єрів щодо збільшення кількості її користувачів.

Зростання ролі облікової інформації в функціонуванні ринків капіталу призвело до необхідності оцінки якості фінансової звітності, яка використовується постачальниками капіталу (інвесторами, інституційними інвесторами, позичальниками тощо). Як відмічає з цього приводу Ш. Бедло, оцінка якості бухгалтерської інформації є важливою з тієї причини, що фінансові ринки спираються на опубліковану інформацію у фінансовій звітності для їх ефективного та дієвого функціонування [1, с. 11]. Вищенаведене дозволяє констатувати, що якість фінансової звітності є важливою не стільки для суб'єкта її формування, або керівництва підприємства, яке представляє таку інформацію, а для інших учасників ринку капіталу, які приймають рішення щодо вкладення капіталу в дане підприємство або в інших суб'єктів, які функціонують на фінансовому ринку.

Актуальність даного напрямку досліджень також обґрунтовується появою на початку XXI-го століття значної кількості корпоративних скандалів, пов'язаних зі здійсненням облікових маніпуляцій, які призвели до реформування механізмів

---

<sup>1</sup> Badloe Sh.H. The Quality of Accounting Information: A Case of the Netherlands / Shenaz Badloe // Master Thesis. – Rotterdam: Erasmus University Rotterdam, 2011. – 77 p.



та процедур проведення аудиту фінансової звітності (Закон Сарбейнса-Окслі, 2002 р.) та зумовили пошук нових інструментів підтвердження доцільності використання облікової інформації з фінансової звітності для прийняття рішень зовнішніми користувачами. Зокрема, у 2012 році директором відділу ризику, стратегії та фінансових інновацій SEC К.М. Льюїсом була презентована розроблена даним відділом модель якості облікової інформації “Accounting Quality Model” [2], основною метою якої є ідентифікація підприємств, фінансова звітність яких складається із використанням технік креативного обліку, що з великою ймовірністю свідчить про наявність шахрайських дій в процесі її формування.

Таким чином, якість облікової інформації розглядається вітчизняними і зарубіжними вченими як основна проблема подальшого розвитку міжнародної облікової системи, від успішного вирішення якої залежать її престиж серед інших наук соціально-економічного спрямування, а також репутація як основного джерела формування інформації на підприємстві для прийняття рішень. Підвищення якості облікової інформації сприяє зростанню продуктивності працівників бухгалтерської служби, економії трансакційних витрат підприємства (наприклад, на організацію служби внутрішнього аудиту), підвищенню ефективності управлінського процесу та ефективності функціонування ринків капіталу.

Ще одним з факторів, що актуалізує необхідність проведення наукових досліджень в сфері оцінки якості фінансової звітності є сучасний стан розвитку національної облікової системи, що характеризується гармонізацією з вимогами МСФЗ. За таких умов відбувається перехід від одних облікових цінностей (сформованих в обліковій системі радянського періоду), до інших цінностей (притаманних міжнародним моделям регулювання обліку), що може супроводжуватись втратою рівня якості підготовки фінансової звітності внаслідок відсутності достатнього досвіду та неадаптованості вітчизняної системи обліку до функціонування в нових інституційних умовах. Як відмічає з цього приводу Н.Є. Єршова, особливо гостро проблема оцінки якості облікової інформації постала у світлі реформування облікової системи і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності [3, с. 371-372].

Одним із найбільш дієвих засобів для уникнення проблеми зниження якості фінансової звітності, виходячи з положень інституційної теорії, є трансформація

---

<sup>2</sup> Lewis C.M. Risk Modeling at the SEC: The Accounting Quality Model / Craig M. Lewis // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.sec.gov/news/speech/2012-spch121312cml.htm>

<sup>3</sup> Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – С. 368-374.

не лише формальних (законодавчо встановлених) правил її підготовки та складання, а й неформальних облікових інститутів, які на думку проф. В.М. Жука [4, с. 101] знаходяться “в головах бухгалтерів”. Передусім, це передбачає необхідність розуміння суб'єктами ведення та організації бухгалтерського обліку теоретико-методичних засад оцінки якості фінансової звітності з урахуванням національних умов, особливостей і традицій її формування та представлення.

На сьогодні серед вчених в сфері бухгалтерського обліку відсутня єдина позиція стосовно формування методики оцінки якості фінансової звітності, що може бути обґрунтовано існуванням наступних причин:

- відсутністю єдності в підходах стосовно причин необхідності застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку;
- відсутністю єдиного розуміння сутності поняття якості облікової інформації та якості фінансової звітності;
- існуванням значної кількості методів та підходів до оцінки якості різних об'єктів (матеріальних та нематеріальних), що підлягають кількісному вимірюванню та оцінці.

Як відмічає з цього приводу Л.А. Юдинцева, систематизація поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених на проблему оцінки якості інформації дозволяє зробити висновок, що в сучасній економічній літературі відсутня чітка методика визначення якості інформації, оскільки не знайдено єдиний підхід до вибору сукупності критеріїв [5, с. 317]. Автор в цілому приходить до висновку, що всі розроблені дослідниками і використовувані в системі обліку критерії та характеристики якості облікової інформації не здатні забезпечити кожен користувацький запит, а тому із їх складу на конкретному підприємстві має бути обраний оптимальний набір, що забезпечуватиме потреби конкретного користувача. Це пов'язано з тим, що одна й та ж облікова інформація може мати для різних користувачів різний ступінь корисності, що загалом впливатиме на порядок оцінки її якості.

Окрім цього, окремі дослідники в сфері обліку для оцінки якості облікової інформації за аналогією використовують методи оцінки інформації, що застосовуються в різних сферах досліджень. В цілому питання якості інформації є сферою досліджень значної кількості дисциплін – інформатики, кібернетики, філософії, менеджменту якості тощо, тому для визначення якості облікової інформації можуть використовуватись різноманітні методи та підходи, що в

---

<sup>4</sup> Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С.101-110.

<sup>5</sup> Юдинцева Л.А. Методика аудиторської оцінки якості бухгалтерської інформації / Л.А. Юдинцева // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2017. – Том 12, № 2. – С. 311-326.

кінцевому випадку породжує виникнення мультиваріативності розуміння даного поняття в різних наукових дисциплінах. На нашу думку, при застосуванні якісного підходу в бухгалтерському обліку можуть використовуватись напрацювання з кожної із розглянутих дисциплін, однак при цьому має обов'язково враховуватись контекст, в розрізі якого були одержані відповідні наукові результати.

Проведений аналіз дозволяє констатувати, що існування ситуації відсутності узгодженості стосовно розуміння основних положень проблематики якості облікової інформації є характерним для всіх пострадянських країн, зокрема, і України, та країн, що перебували під значним впливом Радянського Союзу. Так, грузинський вчений Е. Пірвелі відмічає з цього приводу, що незважаючи на те, що якість облікової інформації є однією із найбільш фундаментальних концепцій бухгалтерського обліку, вчені ще не домовились щодо її визначення та вимірювання [6, с. 284]. Такої ж позиції дотримується литовська дослідниця Р. Легензова, яка вважає, що незважаючи на існуючий інтерес з боку вчених до проблем якості в бухгалтерському обліку, існуючі дослідження є обмеженим та фрагментарними, а у досить часто використовуваної концепції якості обліку відсутнє єдине і спільне визначення [7, с. 33].

На думку М. Мягмара існуюча система бухгалтерського (фінансового) обліку в Монголії має ряд недоліків: система контролю якості облікової інформації чітко не визначена; відсутня зрозуміло сформульований механізм контролю критеріїв оцінки якості; відсутні системи показників якості та методики їх розрахунку [8, с. 273]. Однією із визначальних причин такого стану справ була відсутність достатньої уваги до застосування напрацювань в сфері управління якістю в облікових наукових дослідженнях вчених радянського періоду.

Подібна ситуація також є характерною і для зарубіжної облікової думки розвинених країн, де вчені теж не можуть дійти згоди щодо формування загальної моделі оцінки якості фінансової звітності. Як відмічають з цього приводу Х. Ісідро та І. Раоніч, досить складно дотримуватися якості облікових даних, а тому й немає єдиної думки щодо найкращого способу її вимірювання [9,

<sup>6</sup> Pirveli E. Accounting Quality in Georgia: Theoretical Overview and Development of Predictions / Erekle Pirveli // International journal of business and social science. – 2014. – Vol. 5, No. 3. – P. 283-293.

<sup>7</sup> Legenzova R. A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonisation Perspective / Renata Legenzova // Economics and Business. – 2016. – № 28. – P. 3-37.

<sup>8</sup> Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации / М. Мягмар // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 3. – С. 273-276.

<sup>9</sup> Isidro H. Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers / Helena Isidro, Ivana Raonic // The International Journal of Accounting. – 2012. – Volume 47, Issue 4. – P. 407-436.

с. 412]. Це також підтверджує Ф. Браун, відмічаючи, що на сьогодні існує значна кількість підходів для оцінки якості обліку, прикладом чого є акцентування уваги при її оцінці на згладжування доходів, надмірних нарахуваннях при визначенні доходів, використанні консервативних методів обліку тощо [10, с. 302-303].

Таким чином, зарубіжними вченими використовуються різні види показників, які можуть застосовуватись для визначення рівня якості облікової інформації як для окремого підприємства, так і шляхом порівняння підприємств з різних країн або які функціонують в умовах застосування різних міжнародних моделей регулювання бухгалтерського обліку, наприклад, МСФЗ та GAAP US, що загалом можна визначити основною причиною існування плутанини серед дослідників щодо впливу рівня якості облікової інформації на рішення власників капіталу.

В цілому, порівнюючи рівень розвитку проблематики з оцінки якості облікової інформації в зарубіжних та пострадянських країнах, можна виділити наступну тенденцію. Якщо раніше питанням якості облікової інформації більша увага приділялась радянськими вченими, то на сьогодні вирішенню даної проблеми більшу увагу приділяють зарубіжні дослідники у порівнянні із вченими з пострадянських країн. Проведений історичний аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що радянськими вченими західна модель формування бухгалтерської звітності завжди розглядалась як результат облікових маніпуляцій та шахрайства, внаслідок чого її якісний рівень піддавався сумніву. Зокрема, які відмічав з цього приводу проф. Н.Р. Вейцман, починаючи розгляд балансів, завжди необхідно пам'ятати, що в будь-якому аналізі цифрових даних питання про їх якість набуває першочергової важливості. Різниця в цьому відношенні між балансами радянських та капіталістичних підприємств є досить великою [11, с. 4]. На сьогодні, з поступовим впровадженням в Україні моделі облікового регулювання, яка є значною мірою наближеною до системи МСФЗ та узгодженою з Директивами ЄС, має застосовуватись нова методологія оцінки якості облікової інформації, досвід розробки і використання якої є набагато більшим у представників західних країн. Тому при розробці теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності слід використовувати зарубіжні напрацювання в цій сфері, зокрема, дослідження представників біхевіористичної та поведінкової теорії бухгалтерського обліку, які вивчають вплив якості фінансової звітності та її

---

<sup>10</sup> Brown Ph. Financial Accounting and Equity Markets: Selected Essays of Philip Brown / Philip Brown. – Routledge, 2013. – 442 p.

<sup>11</sup> Вейцман Н.Р. Балансы капиталистических предприятий и их анализ / Н.Р. Вейцман. – М.: Внешторгиздат, 1962. – 188 с.

окремих елементів (якість активів, якість доходів, якість прибутку тощо) на рішення учасників ринку капіталу.

В результаті виділення вченими різних видів облікових об'єктів, якісний рівень яких визначається (облікова система підприємства, процес створення облікової інформації, бухгалтерська звітність), на рівні підприємства можуть розроблятися різні види показників для його оцінки. З метою формування загальної системи показників якості в бухгалтерському обліку їх слід класифікувати в залежності від особливостей функціонування облікової системи на підприємств. При цьому слід враховувати, що на кожен з виділених груп показників впливають притаманні лише їм фактори (рис. 1).



**Рис. 1.** Види показників якості в бухгалтерському обліку та фактори, що впливають на них

На основі проведеного аналізу поглядів дослідників, можна виділити наступні основні групи показників якості в бухгалтерському обліку:

1. Показники якості облікової системи як сукупності елементів та інструментів, що забезпечують збір, обробку і передачу облікових даних та перетворюють їх на облікову інформацію. На дані показники впливає вид конкретної облікової системи, що залежить від використовуваного методичного інструментарію, обраної на підприємстві форми ведення і організації бухгалтерського обліку;

2. Показники якості процесу функціонування облікової системи, які залежать від рівня якості облікової системи та умов її експлуатації на конкретному підприємстві. Наприклад, на підприємстві може бути впроваджена комп'ютерна програма, що досить дорого коштує і має потужні функціональні можливості, однак вони не повною мірою застосовуються працівниками підприємства або взагалі не активовані;

3. Показники якості результату функціонування облікової системи, тобто облікової інформації у вигляді фінансової звітності, які залежать від мінливих потреб і вимог заінтересованих користувачів. Зі зміною потреб користувачів або у випадку зміни превалюючої ролі окремих груп користувачів може відбуватись

зміна набору показників, що характеризують якість облікової інформації. Дані показники також залежать не лише від потреб одержувачів інформаційного продукту (користувачів фінансової звітності), а також і від рівня якості облікової системи підприємства та особливостей процесу її функціонування.

На нашу думку, на найбільшу увагу заслуговує розробка показників оцінки якості, що були віднесені до третьої групи, оскільки бухгалтерський облік, як функціональна наука, має розвиватись під впливом існуючих і перспективних потреб користувачів облікової інформації, внаслідок чого при визначенні рівня якості має враховуватись рівень задоволення таких потреб, а не ефективність функціонування облікової системи підприємства або окремого бізнес-процесу щодо створення облікової інформації на ньому. Також слід враховувати, що при застосуванні першого та другого підходів загальна оцінка якості залежатиме від якісного рівня складових забезпечення облікової системи, а не від результатів діяльності бухгалтера. Проведення оцінки якості фінансової звітності дозволить встановити причини та фактори, які впливають на процес прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами, об'єктивно визначати інструменти його покращання як на рівні національної системи бухгалтерського обліку шляхом удосконалення нормативних вимог до її складання, так і на рівні конкретного підприємства шляхом врахування потреб користувачів облікової інформації.

На відміну від об'єктів матеріальної природи, які володіють ознаками та характеристиками, якість яких можна оцінити за допомогою різних видів кількісних (вага, довжина, потужність, об'єм тощо) та якісних вимірників (колір, запах, смак тощо), фінансова звітність, як сукупність облікової інформації про стан та результати діяльності підприємства, є нематеріальним об'єктом, що має ідеальну природу. Внаслідок цього можуть бути оцінені лише її ідеальні властивості, що відображають її семантичну та синтаксичну сутність.

При здійсненні семантичного аналізу фінансової звітності можна описати ті її змістовні характеристики в кількісному вигляді, що можуть формуватися в результаті застосування професійного судження бухгалтера (застосування консервативних / неконсервативних облікових методів, розкриття додаткової інформації, що конкретизує фінансову звітність тощо), внаслідок здійснення якого можуть варіювати показники, що характеризують фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

При здійсненні синтаксичного аналізу фінансової звітності можна описати деякі її зовнішні і формальні характеристики в кількісному вигляді, такі як кількість оприлюднених форм фінансової звітності та приміток до них, кількість оприлюднених статей фінансової звітності тощо, а також за допомогою якісних характеристик: форма представлення фінансової звітності (друкована,

електронна, он-лайн доступ тощо), формат представлення фінансової звітності (вертикальний, горизонтальний тощо), носій збереження фінансової звітності (жорсткий диск комп'ютера, мережевий сервер, диск тощо) тощо.

Стратегія і тактика підприємства щодо забезпечення і підвищення якості фінансової звітності повинні ґрунтуватись на міцній науковій базі та стійких теоретичних засадах, зокрема, на науці про оцінку якості продуктів (матеріальних та нематеріальних) та процесів людської діяльності, їх властивостей та їх відношень з їх споживачами та користувачами. Це також стосується і подальших наукових досліджень в сфері оцінки якості облікової інформації. За відсутності єдиних теоретичних засад на сьогодні сформувалась ситуація, коли дослідники використовують різний термінологічний апарат для опису і обґрунтування одних і тих же явищ, що в цілому призводить до виникнення ще більшої плутанини. Наприклад, при розгляді методики оцінки якості фінансової звітності вченими до складу її структурних елементів відносяться поняття “показники”, “критерії”, “параметри”, “детермінанти”, при цьому залишається незрозумілим як їх змістовне наповнення, так і співвідношення між ними в загальній системі знань про оцінку якості фінансової звітності. Тому розробка загальних теоретичних засад оцінки якості фінансової звітності необхідна як для удосконалення методичних аспектів її здійснення, так і для подальшого прогресивного розвитку облікової науки.

З метою здійснення кількісної оцінки якості фінансової звітності та розробки її теоретико-методичних засад пропонуємо використовувати напрацювання в сфері кваліметрії – науки про кількісну оцінку якості, що спрямована на розробку загальних теоретико-методологічних засад оцінки якості та окремих методик для об'єктів, щодо яких раніше не проводилась така оцінка. Кваліметричні методи оцінки якості використовуються для обґрунтування рішень, що приймаються при стандартизації та управлінні якістю досліджуваного об'єкту. Одним із таких нових об'єктів також можна назвати фінансову звітність підприємства, комплексної оцінки якості якої на сьогодні не розроблено, що підтверджує проведений аналіз існуючих праць вітчизняних та зарубіжних дослідників в сфері бухгалтерського обліку.

Кваліметрія, як самостійна наукова дисципліна, зародилась наприкінці 1960-х – на початку 1970-х рр. в Радянському союзі завдяки дослідженням групи вчених (Г.Г. Азгальдов, Л.А. Азгальдова, А.В. Глічев, З.М. Крапінєвський, Ю.П. Кураченко, В.П. Панов, М.В. Федоров, Д.М. Шпекторов та ін.). Основними причинами виокремлення кваліметрії в самостійну дисципліну є наступні: 1) Існування у всіх вчених бажання розробити механізми кількісної оцінки якості; 2) Використання вченими подібного інструментарію для вирішення цієї проблеми; 3) За умови об'єднання зусиль вчених у вищенаведеній сфері з'являються кращі передумови для спільного вирішення існуючої проблеми.

У складі кваліметрії в подальшому виокремилось дві основні складові:

- 1) Теоретична складова, спрямована на дослідження загальних питань методології кількісного вимірювання, які не пов'язані з конкретними об'єктами;
- 2) Прикладна складова, спрямована на формування спеціалізованих методик оцінки конкретних об'єктів.

В контексті виділення другої складової протягом останніх сорока років дослідниками розглядаються проблеми географічної кваліметрії, будівельної кваліметрія, кваліметрії продукції, кваліметрії послуг, кваліметрії процесів, кваліметрії інтелектуальних продуктів тощо. В той же час, в останні роки окремі дослідники, наприклад, А. Єршов [12, с. 134], виділяють кваліметрію інформації як один із видів предметної (прикладної) кваліметрії, що підтверджує можливість застосування кваліметричного інструментарію для розробки теоретичних та методичних засад оцінки якості фінансової звітності підприємств.

Об'єктивною передумовою щодо необхідності застосування кваліметричних методів для оцінки якості облікової інформації стало поширення міжнародної стандартизації обліку, що ускладнює різноманіття фінансової звітності та характеризується зростанням вимог до її якості, що підтверджує діяльність міжнародних професійних бухгалтерських організацій (IFAC, ICAEW, AICPA, ACCA, CIMA та ін.), одним із напрямів діяльності яких є підвищення підготовки бухгалтерських кадрів шляхом їх навчання та сертифікації.

Необхідність і можливість застосування кваліметрії в процесі оцінки якості облікової інформації фінансової звітності підкреслюють теоретики даної наукової дисципліни. Так, проф. Г.Г. Азгальдов [13, с. 49], розглядаючи можливість розширення сфери використання кваліметрії, виділяє можливі сфери застосування оцінок якості як до інформації, яку можна розглядати в якості кінцевого продукту (функціонування облікової системи), так і до всього проекту організації інформаційного процесу підприємства (побудови системи постачання облікової інформації). Як наслідок, дослідниками в сфері бухгалтерського обліку висувуються пропозиції щодо удосконалення оцінки якості системи бухгалтерського обліку на основі кваліметричного інструментарію. Першими, хто безпосередньо використав положення кваліметрії для в процесі оцінки якості бухгалтерського обліку, були проф. Л.М. Крамаровський та В.Ф. Максимова [14, с. 17-19], які обґрунтували необхідність використання методологічних принципів кваліметрії для вимірювання якості бухгалтерського обліку та

---

<sup>12</sup> Ершов А. Управление качеством / А. Ершов. – М.: Litres, 2008. – 288 с.

<sup>13</sup> Азгальдов Г.Г. Квалиметрия: прошлое, настоящее, будущее / Г.Г. Азгальдов // Стандарты и качество. – 1994. – № 2. – С. 45-49.

<sup>14</sup> Крамаровский Л.М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Л.М. Крамаровский, В.Ф. Максимова. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.



контролю. На сьогодні досить детальну увагу проблематиці використання кваліметрії для розробки методології оцінки якості бухгалтерської (фінансової) інформації приділяє проф. Е.С. Соколова [15, с. 295].

Непрямо вищенаведена тезу щодо використання кваліметричних засад в обліку також підтримує О.В. Кантаєва, на думку якої в наш час якість процесу обліку та контролю кількісно не виражається і не оцінюється, хоча процеси виробництва та інші об'єкти господарської діяльності підлягають такій оцінці, при цьому використовуються методологічні принципи кваліметрії [16, с. 135].

Оскільки визначення якості різних видів об'єктів, які існують в об'єктивному світі, здійснюється шляхом пізнання їх властивостей, то кваліметрію слід розглядати як методологію оцінювання властивостей досліджуваного об'єкта, наприклад, фінансової звітності, на основі використання різних методик, що можуть використовувати різноманітні методи, способи та прийоми. Виходячи з цього загальна модель оцінки якості фінансової звітності може бути представлена наступним чином (рис. 2).

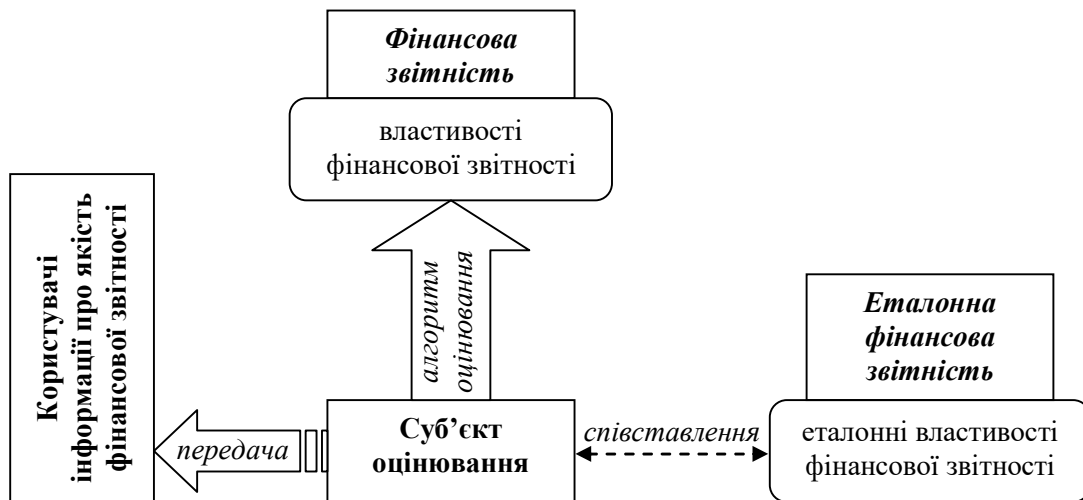


Рис. 2. Кваліметрична модель оцінки якості фінансової звітності

<sup>15</sup> Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е.С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5. – С. 293-298.

<sup>16</sup> Кантаева О.В. Методологические принципы оценки качества процесса бухгалтерского учета и внутреннего контроля / О.В. Кантаева // Вестник НТУ «Харьковский политехнический институт». – 2001. – Вып. 24. – С. 135-138.

Виходячи з вищенаведеної кваліметричної моделі (рис. 2) оцінку якості фінансової звітності слід розглядати як результат взаємодії чотирьох основних компонентів – властивостей фінансової звітності (оцінюваного об'єкта), суб'єкта оцінювання, використовуваного алгоритму оцінювання та еталонних властивостей фінансової звітності. Здійснення оцінки властивостей фінансової звітності передбачає необхідність врахування внутрішніх та зовнішніх проявів її якості на основі застосування відповідного алгоритму оцінювання. Під алгоритмом оцінювання якості фінансової звітності слід розуміти логіку (послідовність етапів оцінювання, їх змістовне наповнення, порядок застосування методів оцінювання тощо) і методи, які застосовуються під час здійснення даного процесу.

Еталонні властивості фінансової звітності використовуються для співставлення одержаного показника рівня якості і надання відповіді на питання, якою мірою одержаний рівень якості фінансової звітності відповідає інтересам та потребам користувачів облікової інформації. Вибір еталону впливає на розуміння значення одержаного результату оцінювання якості. Якщо еталонні властивості фінансової звітності були низького рівня, то навіть за умови незначного перевищення значення одержаного показника над ними, рівень якості фінансової звітності буде низьким, або навпаки. Таким чином, одержати уявлення про якість фінансової звітності конкретного підприємства можна лише в контексті обраних еталонних властивостей фінансової звітності, що зумовлює необхідність приділення особливої уваги при здійсненні такого вибору.

Суб'єктом здійснення оцінки якості фінансової звітності можуть бути як внутрішні відносно підприємства особи (бухгалтери, внутрішні аудитори тощо), так і зовнішні (аудитори, професійні оцінювачі, аналітики тощо). Вони повинні володіти достатнім рівнем знань щодо змістовних і формальних аспектів об'єкта оцінювання (фінансової звітності), а також навичками щодо використання кваліметричного оціночного інструментарію. В залежності від обраного варіанту організації процесу оцінки якості фінансової звітності суб'єктом її здійснення може бути як розробник методики оцінювання якості, так і інша особа, не причетна до процесу її розробки. У другому випадку суб'єкт здійснення оцінки якості фінансової звітності повинен володіти даними про всі вихідні умови, які були покладені в основу розробки системи показників оцінки якості фінансової звітності і що визначають межі її застосування. За результатами проведеної оцінки інформація про рівень якості фінансової звітності надається користувачам (суб'єктам прийняття рішень на основі фінансової звітності).

Для вирішення кваліметричних задач використовується значна кількість методів, класифікація яких наведена в табл. 1.

**Таблиця 1.** Класифікація основних методів кваліметрії та особливості їх застосування при оцінці якості фінансової звітності (узагальнено на основі [17, с. 26])

<i>Назва</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Особливості застосування при оцінці фінансової звітності</i>
<i>За точністю вимірювання (рівнем похибки вимірювання)</i>		
Точні методи	Методи, які передбачають використання всіх обґрунтованих в теорії кваліметрії способів та прийомів, що дозволяють зменшити похибку та збільшити надійність одержаних результатів, внаслідок чого характеризуються значною трудомісткістю	При оцінці якості фінансової звітності на основі використання точних методів слід проводити операції багатократного сумування або інтегрування за різними видами характеристик, від яких залежить її якісний рівень (наприклад, розрахунок інтегрованого показника якості фінансової звітності на основі оцінки відповідності якісним характеристикам)
Спрошені методи	Методи, які характеризуються максимально допустимою величиною похибки і мінімально допустимою величиною надійності підсумкових результатів. Їх легко застосовувати, однак вони мають низьку точність та надійність	Результати застосування даних методів при оцінці якості фінансової звітності слід розглядати як узагальнюючі, які не можна сумувати або об'єднувати з іншими показниками для розрахунку інтегрованих показників якості
Наближені методи	Забезпечують більш точне вимірювання ніж спрощені, однак не забезпечують точної оцінки якості	При визначенні якості фінансової звітності передбачається однократне сумування одержаних показників
<i>За джерелами інформації для проведення розрахунку</i>		
Експертні методи	Передбачають використання знань експертів для визначення значень числових характеристик якості. Є простими в застосуванні, однак досить трудомісткими, характеризуються відносно великою похибкою та малою надійністю результатів	Застосування експертних методів для оцінки якості фінансової звітності потребує залучення спеціалістів в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, які володітимуть необхідним рівнем знань.
Неекспертні (аналітичні) методи	Не передбачають використання експертів при оцінці якості, ґрунтуються на використанні аналітичного інструментарію, характеризуються малими похибками та значною надійністю результатів	Для здійснення оцінки фінансової звітності на основі неекспертних методів основна увага приділяється технологічним аспектам розробки методів оцінки якості (визначення ситуації оцінювання якості, побудова дерева показників властивостей фінансової звітності тощо)
Змішані методи	Передбачають одночасне використання експертних методів для визначення числових характеристик об'єкта із неекспертними методами	Внаслідок ідеальної природи фінансової звітності для кількісної оцінки її окремих якісних характеристик використовується думка експертів, а надалі дані значення проходять аналітичну обробку для визначення інтегрованого показника якості

<sup>17</sup> Азгальдов Г.Г. Общие сведения о методологии кваліметрії / Г.Г. Азгальдов // Стандарты и качество. – 1994. – № 11. – С. 24-27.

Наведена класифікація методів кваліметрії та проведений аналіз особливостей їх застосування при оцінці фінансової звітності (табл. 1) дозволяють згрупувати існуючі підходи дослідників в даній сфері та обґрунтувати переваги та недоліки застосування кожного з них в практичній діяльності підприємств.

За умови використання інших, некваліметричних засад для розробки системи оцінки якості фінансової звітності може бути запропонована інша класифікація методів для проведення такої оцінки. Так, Н.Є. Єршова виділяє наступні види методів, що використовуються при оцінці якості облікової інформації: 1) Нормативний; 2) Статистичний; 3) Експертний; 4) Соціологічний [18, с. 372]. Змістовний аналіз даних методів дозволяє констатувати, що такий їх поділ є безсистемним, оскільки дані методи не є унікальними один відносно одного (наприклад, експертний та соціологічний), не охоплюють всієї різноманітності методів оцінки якості та в сукупності не утворюють цілісний клас об'єктів. Вищенаведений приклад є додатковим свідченням необхідності використання положень кваліметрії для розробки теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності.

Оцінка якості фінансової звітності – це систематична перевірка її здатності виконувати встановлені користувачами вимоги. Вона проводиться з метою виявлення можливості суб'єкта генерування облікової інформації забезпечувати її необхідний якісний рівень. Одержані результати оцінки якості фінансової звітності можуть використовуватися для визначення її кваліфікаційного рівня, прийняття рішення щодо подальшого використання користувачами або акредитації діяльності підприємства. З метою перевірки виконання вимог користувачів облікової інформації слід проводити моніторинг якості фінансової звітності, тобто безперервне спостереження і перевірку її стану, а також аналіз протоколів, результати якого виступатимуть передумовою для планування заходів з підвищення якості фінансової звітності, а також дозволятимуть визначити дієвість вже виконаних дій та їх придатність в процесі досягнення поставлених цілей.

Для того, щоб побудувати ефективну систему оцінки якості облікової інформації, необхідно під час даного процесу використовувати набір принципів, що дозволить досягти її основного призначення та уникнути суперечностей при її практичній реалізації. Оскільки одним із завдань прикладної кваліметрії є розробка принципів узагальнених показників якості і обґрунтування умов їх використання при проведенні стандартизації та управління якістю, то інструментарій кваліметрії інформації можна використовувати для розробки принципів оцінки якості фінансової звітності.

---

<sup>18</sup> Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8 (158). – С. 368-374.

На сьогодні серед дослідників-обліковців існують окремі пропозиції щодо розробки таких принципів, однак вони не повністю використовують існуючі напрацювання в сфері кваліметрії. Так, на думку проф. Є.С. Соколової для оцінки якості облікової інформації на основі використання системи показників слід використовувати принципи організації такої системи, до яких відносяться наступні:

- бухгалтерська (фінансова) інформація характеризується окремими якісними характеристиками, за якими розуміються її об'єктивні особливості, які проявляються при її створенні та використанні;

- систему показників якості бухгалтерської (фінансової) інформації можна представити у вигляді ієрархічної структури;

- окремі якісні ознаки можуть бути виміряні або оцінені в певних одиницях виміру [<sup>19</sup>, с. 295]. Наведені принципи не дозволяють побудувати та ефективно використовувати методику оцінки якості фінансової звітності, оскільки не регулюють всі можливі аспекти даного процесу, а їх перелік є неповним.

Більш детальний перелік принципів оцінки якості різних видів об'єктів пропонується вченими, що вивчають проблеми розвитку кваліметрії. Так, проф. А.М. Чекмарьов до основних методичних принципів кваліметрії відносить наступні:

- принципи вимірювання властивостей та оцінюваність якості об'єкта як на рівні окремо взятих властивостей, такі на рівні всієї сукупності властивостей, що утворюють якість об'єкта в цілому;

- принцип співставності якості об'єкта і якості окремо взятого еталонного зразка чи їх сукупності;

- принцип порівнянності якості конкуруючих варіантів різних виконань об'єкта одного і того ж виду;

- принцип достовірності результатів вимірювання і оцінки, що реалізується шляхом об'єктивних вимірювань [<sup>20</sup>, с. 56].

На думку В.К. Федюкіна [<sup>21</sup>, с. 17] можна виділити принципи кваліметрії як окремої наукової дисципліни. Однак, частина з цих принципів характеризують не процес оцінювання якості досліджуваного об'єкта, а особливості кваліметрії як окремої наукової дисципліни. Проте, деякі з них можуть бути застосовані для розробки принципів оцінювання якості фінансової звітності, зокрема:

- 1) Необхідність використання еталону для порівняння;
- 2) Ієрархія рівнів

---

<sup>19</sup> Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е.С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5. – С. 293-298.

<sup>20</sup> Чекмарев А.Н. Квалиметрия и управление качеством. Ч.1. Квалиметрия: учеб. пособие / А.Н.Чекмарев. – Самара: Изд-во Самар, гос. аэрокосм, ун-та, 2010. – 172 с.

<sup>21</sup> Федюкин В.К. Основы квалиметрии. Управление качеством продукции. Учебное пособие. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 2004. – 296 с.

показників оцінки якості та ієрархія їх вагомості при розрахунку інтегрального показника якості; 3) Принцип єдиної розмірності використовуваних показників оцінки якості; 5) Принцип вагомості показників при розрахунку комплексного показника оцінки якості; 6) Принцип унікальності використовуваних показників.

Оскільки у складі технології здійснення кваліметричного аналізу якості фінансової звітності переважна більшість дослідників виділяють два основних етапи – розробка показників оцінки якості та їх використання, то вони мають враховуватись також і при розробці системи принципів оцінки якості. Тому, на нашу думку, до основних принципів оцінки якості фінансової звітності можуть бути віднесені наступні (табл. 2).

**Таблиця 2.** Принципи оцінки якості фінансової звітності

<i>Назва принципу</i>	<i>Характеристика принципу</i>
<i>Принципи розробки показників оцінки якості фінансової звітності</i>	
Принцип змістовної відповідності властивостей та показників якості фінансової звітності	Використовувані показники якості фінансової звітності повинні повно і достовірно відображати її властивості
Принцип ієрархії та унікальності показників якості фінансової звітності	Кожен показник якості фінансової звітності, окрім найнижчого рівня, визначається відповідними показниками попереднього ієрархічного рівня, та не повинен дублювати інші показники однієї і тієї ж властивості фінансової звітності
Принцип еталонного показника якості фінансової звітності	Для здійснення оцінки якості фінансової звітності слід використовувати базові значення показників інших або аналогічних зразків, що визначають властивості і якість фінансової звітності в цілому
Принцип єдиної розмірності показників якості фінансової звітності	При розрахунку комплексної оцінки якості фінансової звітності всі показники, які мають різну розмірність і що використовуються для оцінки якості її окремих властивостей, мають бути приведені до єдиної розмірності
<i>Принципи використання показників оцінки якості фінансової звітності</i>	
Принцип вагомості показників якості фінансової звітності	При розрахунку комплексної оцінки якості фінансової звітності повинна бути визначена вагомість кожного з показників, які використовуються для оцінки якості окремих властивостей фінансової звітності
Принцип коригованості показників якості фінансової звітності	Встановлює існування можливості для коригування у випадку зміни (появи нових або виключення існуючих) властивостей фінансової звітності показників, які використовуються для оцінки її якісного рівня
Принцип економічної доцільності	Передбачає, що вигоди від використання показників оцінки якості фінансової звітності будуть більшими ніж витрати, які будуть понесені на реалізацію даного процесу (трудомісткість розрахунку показників, витрати на залучених для розрахунку експертів та техніків тощо)

Виділені принципи (табл. 2) мають використовуватись як при розробці методики оцінки якості фінансової звітності, тобто при формуванні її теоретико-методологічних засад, так і при вирішенні загальних та прикладних питань, що стосуються використання методів оцінки якості окремих властивостей

фінансової звітності. Їх дотримання в процесі здійснення оцінки якості фінансової звітності дозволяє забезпечити отримання більш точних результатів даного процесу та сприятиме прийняттю ефективних рішень щодо подальшого використання інформації з фінансової звітності в процесі розподілу капіталу або щодо удосконалення облікових процедур на підприємстві з метою підвищення якісного рівня фінансової звітності.

Окрім теоретико-методологічних аспектів оцінки якості облікової інформації також потребує обґрунтування класифікація осіб, що можуть виступати суб'єктами здійснення такої оцінки, оскільки існуючі запити таких суб'єктів на сьогодні залишаються не до кінця вивченими та повною мірою не враховуються при розробці методик оцінки якості облікової інформації на конкретних підприємствах.

Серед вчених існують різні точки зору стосовно суб'єктів здійснення оцінки якості фінансової звітності, які можна об'єднати в дві основні групи. Представники першої групи наголошують на тому, що такими суб'єктами здійснення оцінки якості фінансової звітності можуть виступати різні види внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації. Так, на думку Т.І. Буянової суб'єктами здійснення оцінки якості фінансової звітності можуть виступати різні користувачі: саме підприємство; Департамент регулювання державного фінансового контролю, аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку і звітності; аудиторські фірми, що здійснюють аудит бухгалтерської звітності підприємств; рейтингові агентства тощо [22, с. 46]. На думку О.О. Гончаренко та О.В. Лук'янець у зв'язку з інтенсивним розвитком системного підходу до вивчення та розв'язання проблеми оцінки якості фінансової звітності зростає роль менеджменту при підготовці якісної фінансової звітності. Тому для забезпечення контролю якості звітності багато компаній змушені створювати нові департаменти (наприклад, відділ внутрішнього контролю) та переглядати структуру і функціонал наявних підрозділів [23, с. 270]. Таким чином, на думку авторів оцінку якості фінансової звітності можуть проводити як внутрішні контролери, так й інші працівники підприємства, пов'язані з процесом створення і обробки облікової інформації (бухгалтери, аналітики тощо) внаслідок їх наділення додатковими посадовими обов'язками.

В цілому можна констатувати, що представники такого підходу розглядають оцінку якості фінансової звітності як універсальний інструмент, що

---

<sup>22</sup> Буянова Т.И. Оценка качества отчетной финансовой информации на основе формализованного подхода / Т.И. Буянова // Известия УрГЭУ. – 2012. – № 3 (41). – С. 46-49.

<sup>23</sup> Гончаренко О.О. Оцінка якості фінансової звітності / О.О. Гончаренко, О.В. Лук'янець // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 266-270.

значною мірою не залежить від суб'єктів її здійснення, а може використовуватись будь-яким з суб'єктів для задоволення власних цілей.

Представники другої групи виділяють конкретний вид суб'єктів оцінки якості фінансової звітності, наголошуючи на особливостях використовуваної ними методики оцінки якості. При цьому важливу роль відіграє кваліфікація суб'єкта оцінювання та його роль в процесі використання облікової інформації (проміжний користувач, кінцевий користувач).

Найбільшу роль в процесі оцінки якості фінансової звітності сучасні дослідники відводять суб'єктам внутрішнього та зовнішнього контролю, що викликано як наявністю у них належних професійних компетенцій, так і відмежованістю від процесу генерування облікової інформації на підприємстві.

Для обчислення рівня якості облікової інформації можуть залучатись аудиторі як для додаткового підтвердження об'єктивності власної аудиторської думки, поглиблення результатів аналізу якості облікових даних, так і для перевірки рівня ефективності функціонування облікової системи підприємства.

На думку Л.А. Юдінцевої оцінку якості фінансової звітності слід проводити в ході аудиторської перевірки з метою забезпечення більш детального обґрунтування висловленої за результатами перевірки думки аудитора, для чого було виокремлено чотири критерії якості – своєчасність, надійність, достовірність та істотність. Для кожного із виділених критеріїв було обґрунтовано його значимість для аудитора (табл. 3).

**Таблиця 3.** Значимість критеріїв якості бухгалтерської інформації для аудиторів за Л.А. Юдінцевою [24, с. 317-318]

<i>Критерій якості інформації</i>	<i>Значимість критерію для аудитора</i>
Своєчасність	Облік сутності феномена часу при розробці управлінських рішень користувачів; виключення тимчасових втрат при прийнятті економічних рішень; втрата корисності інформації для користувача внаслідок несвоєчасного отримання або використання
Надійність	Перевірка аудиторських доказів у правильному та безособовому складанні звітів; оцінка якості роботи технічних засобів контролю; рівень якості отримання, обробки та зберігання облікової інформації
Достовірність	Оцінка якості роботи системи внутрішнього контролю при виявленні кількісних та якісних помилок; відповідність вимогам нормативних документів; підтвердження реальності виникнення фактів господарського життя та їх відображення в обліку
Істотність	Врахування даного принципу на всіх етапах перевірки (регулюється більшістю нормативних документів у сфері регулювання аудиторської діяльності); визначений ступінь допустимості наявності інформації у викривленому вигляді (оцінка рівня істотності помилки); головний компонент при формуванні думки аудитора

<sup>24</sup> Юдинцева Л.А. Методика аудиторской оценки качества бухгалтерской информации / Л.А. Юдинцева // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2017. – Том 12, № 2. – С. 311-326.



Одержані результати оцінки якості бухгалтерської інформації, що здійснювалась в розрізі виділених критеріїв якості (табл. 3) із використанням запропонованих моделей, застосовуються аудитором для коригування свого рішення щодо висловлення думки в аудиторському висновку. Зокрема, одержані показники якості бухгалтерської інформації порівнюються з відносним рівнем суттєвості, що визначається на етапі планування аудиту.

В той же час, можна говорити про існування “оберненого зв’язку” між рівнем якості фінансової звітності та аудитом. З одного боку, про що зазначає значна кількість сучасних вчених, оцінка якості фінансової звітності виступає допоміжним інструментом для висловлення аудитором думки щодо достовірності фінансової звітності, однак з іншого боку, вартість здійсненого аудиту є показником, що сигналізує про рівень якості фінансової звітності. Як відмічають з цього приводу П. Хрібар, Т. Кравет та Р. Уїлсон [25] одним із факторів, що свідчить про низький рівень якості облікової інформації, є необґрунтована сума оплати аудиторських послуг, яка була здійснена у порівнянні із середніми значеннями даної послуги на ринку. Тому на сьогодні можна говорити про поступове процедурне взаємопроникнення двох даних інститутів, що ще більше актуалізує необхідність розробки теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності з урахуванням сучасного стану розвитку фінансового обліку та аудиту.

На думку О.С. Єремеєвої [26] оцінка якості системи бухгалтерського обліку є важливою для системи внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту, внутрішнього ревізора), з метою розуміння стану обліку вищим керівництвом, оцінки податкових ризиків та ризиків одержання модифікованого аудиторського висновку зі сторони зовнішніх аудиторів. Вона є важливою для розуміння ступеню достовірності інформації, що надається в бухгалтерському обліку та звітності підприємства. Подібного підходу також дотримується А.Р. Губайдуліна, яка вважає, що проведення контролю якості облікової інформації спрямовано на захист публічних інтересів та на забезпечення достовірності офіційного бухгалтерського обліку, тобто відноситься до фінансового регулювання і має публічно-правовий характер [27, с. 48].

Ще однією групою суб’єктів, які можуть здійснювати і використовувати оцінку якості фінансової звітності, є регулюючі організації. Першим прикладом

<sup>25</sup> Hribar P. A New Measure of Accounting Quality / Paul Hribar, Todd Kravet, Ryan Wilson // Review of Accounting Studies. – 2014. – Vol. 19, No 1. – P. 506-538.

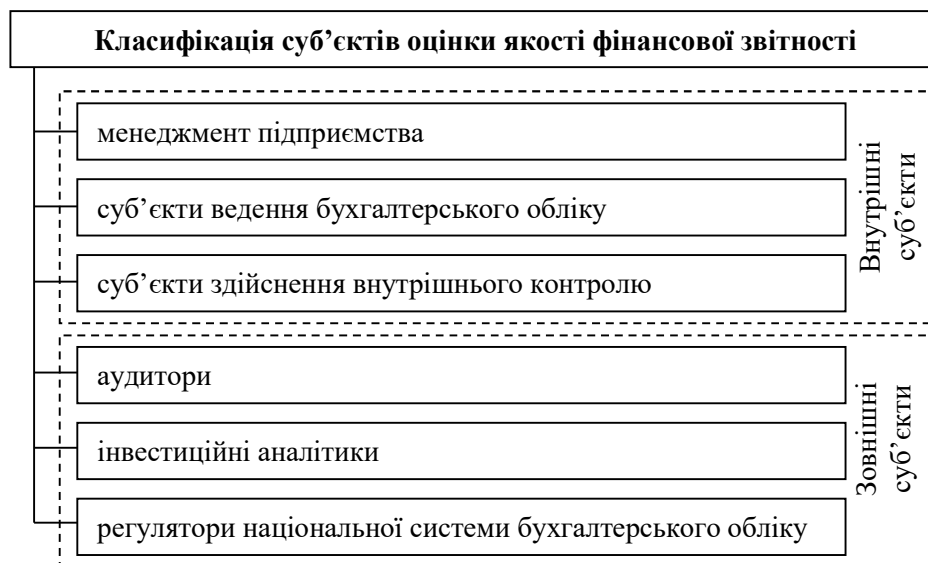
<sup>26</sup> Еремеева О.С. Оценка качества бухгалтерского учета в системе стимулирования работников бухгалтерии / О.С. Еремеева // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/7233>

<sup>27</sup> Губайдулина А.Р. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера и качества финансовой отчетности / А.Р. Губайдулина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – 9 (303). – С. 45-51.

її застосування є розробка у 2013 році “Моделі якості обліку” представниками Комісії з цінних паперів та бірж США (SEC), яка забезпечує виявлення випадків маніпулювання фінансовими результатами та здійснення шахрайських дій при складанні фінансової звітності. Розроблена модель дозволяє ідентифікувати неправомірні дії суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в процесі реалізації ними облікової політики, що дозволяє розглядати її як потужний інструмент для суб'єктів, які аналізують облікову політику емітентів з метою прийняття рішень на основі їх фінансової звітності.

На основі використання “Моделі якості обліку” можуть бути виявлені аномалії фінансової звітності в контексті застосування стандартів GAAP US, що є підставою для звернення до правоохоронних органів або спеціальних підрозділів SEC для проведення більш детально аналізу та перевірки звітності емітента. Одним з таких підрозділів є відділ перевірок та перевірок дотримання стандартів (OCIE) [28], що має забезпечувати захист інвесторів, цілісність ринку та підтримувати відповідальне формування капіталу за допомогою стратегій, орієнтованих на ризик, які: 1) Покращують відповідність; 2) Запобігають шахрайству; 3) Забезпечують моніторинг ризику; 4) забезпечують інформаційну підтримку реалізації політики. Таким чином, використання методики оцінки якості фінансової звітності сприятиме більш ефективному виконанню обліковими регуляторами своїх функцій та дозволяє сформувати більш сприятливі умови для функціонування ринку капіталу, уточнюючи “правила гри” щодо використання облікової інформації його учасниками.

На основі проведеного аналізу поглядів дослідників можна виділити наступні види суб'єктів здійснення оцінки якості облікової інформації (рис. 3).



**Рис. 3.** Класифікація суб'єктів оцінки якості фінансової звітності

<sup>28</sup> Office of Compliance Inspections and Examinations // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.sec.gov/ocie>

Виходячи із запропонованої класифікації (табл. 5.3), можна виділити дві основні групи суб'єктів оцінки якості фінансової звітності – внутрішніх та зовнішніх відносно підприємства суб'єктів. Такий поділ дозволяє виокремити суб'єктів, які мають спільні риси щодо застосування методів оцінки якості фінансової звітності та схожу мету подальшого використання інформації про одержаний рівень якості досліджуваного об'єкта.

Внутрішні суб'єкти використовують всі можливі види облікових даних (конфіденційні, загального доступу, оприлюднені) для оцінки якості фінансової звітності, основною метою якої є оцінка ефективності облікової системи як елемента управлінської інформаційної системи підприємства та формування напрямів щодо її подальшого удосконалення. Зовнішні суб'єкти для оцінки якості фінансової звітності використовують переважно оприлюднену інформацію, що може доповнюватись інформацією, одержаною в результаті здійснення додаткових заходів (анкетування, додаткових перевірок), а її основною метою є підтвердження можливості використання фінансової звітності в своїй професійній діяльності (перевірка достовірності, обґрунтування відсутності маніпуляцій та шахрайства, прийняття інвестиційних та позикових рішень тощо).

**Висновки.** В умовах сьогодення виникла об'єктивна необхідність покращання якісного рівня фінансової звітності, що зумовлює необхідність розробки теоретико-методологічних підходів до формування методики такої оцінки. Актуальність даного питання підтверджує відсутність єдності в поглядах дослідників щодо розуміння поняття якості в бухгалтерському обліку та щодо методики оцінки фінансової звітності. З метою формування теоретичних засад проведення оцінки якості фінансової звітності запропоновано використовувати напрацювання в сфері кваліметрії – науки про кількісну оцінку якості, що спрямована на розробку загальних теоретико-методологічних засад та окремих прикладних методик оцінки якості. Розроблено кваліметричну модель оцінки якості фінансової звітності на основі якої оцінку якості фінансової звітності слід розглядати як результат взаємодії чотирьох основних компонентів – властивостей фінансової звітності (оцінюваного об'єкта), суб'єкта оцінювання, використовуваного алгоритму оцінювання та еталонних властивостей фінансової звітності.

З метою забезпечення потреб користувачів об'єктивною інформацією про якісний рівень фінансової звітності, удосконалено кваліметричні засади для розробки системи оцінки якості фінансової звітності: 1) Уточнено класифікацію основних методів кваліметрії та визначено особливості їх застосування при оцінці якості фінансової звітності; 2) Сформовано принципи оцінки якості фінансової звітності виходячи з базових положень кваліметрії; 3) Розроблено і обґрунтовано класифікацію суб'єктів оцінки якості фінансової звітності.

**СВІРКО С.В.,**

*доктор економічних наук, професор*

*Житомирський державний технологічний університет*

#### **1.4. ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ В КОНТЕКСТІ СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ТА ОСВІТНІХ ПРОЦЕСІВ**

Бюджетний сектор України вирізняється своєю розгалуженістю, різногалузевістю та значною кількістю суб'єктів (станом на 1.01.17 кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів сягнула 80 тис. установ та організацій [1]). Потужність вказаного інституційного сегменту потребує науково-обґрунтованої фундаментальної підготовки фахівців-магістрів, яка б враховувала як сучасні економічні тенденції розвитку в світі в цілому та в Україні зокрема (у тому числі в сфері бюджетного обліку), так і освітні детермінанти. Відправними моментами для опрацювання векторного спрямування та змістовного наповнення підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління мають виступити результати реалізації Постанови Кабінету Міністрів № 34 від 16.01.2007 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки» та Закону України «Про вищу освіту», які є центральними інструментами імплементації міжнародних облікових та освітніх принципів, підходів та норм [2, 3, 4, 5].

Попри вагомні кроки на теренах національної облікової системи в цілому та бюджетного обліку зокрема, що відбулися з моменту набуттям Україною незалежності, кардинальні його видозміни, призначені перетворити цей комплекс на високоефективну підсистему бухгалтерського обліку в секторі загального

<sup>1</sup> Кількість установ та організацій, включених до ЄДРРОБК станом на 1.01.17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/222338;jsessionid=F7276133F80A0C79BA968E0B674D2687>

<sup>2</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п/print1360051017911272>

<sup>3</sup> Про вищу освіту: Закон України № № 1556-VII від 01.07.2014 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/print1362382123874458>

<sup>4</sup> Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації ХХІ ст. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.. – Вип. 1 (36). – Житомир: ЖДТУ, 2017. – С.221-246.

<sup>5</sup> Свірко С.В. Перспективи підготовки магістрів з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті оновленого законодавства про вищу освіту//Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. - №26(2). - К.: КНЕУ, 2015. - С.266-286.

державного управління фактично було розпочато прийняттям Постанови Кабінету Міністрів № 34 від 16.01.2007 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки» (далі - Стратегії модернізації). На меті вказаних перетворень було наближення вітчизняного бюджетного обліку до світових підходів статистики та обліку, що представлені у Керівництві за статистикою державних фінансів - 2001, Системи національних рахунків - 1993, а також Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Насамперед у зазначеному нормативним документом вперше були чітко визначені складові і суб'єкти, а також окреслені проблеми бюджетного обліку в Україні (табл.1) [6, 7, 8, 9].

У відповідності з метою Стратегії модернізації визначено завдання щодо розвитку методології, вдосконалення методики та організації, зокрема: перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності гармонізовані з міжнародними обліковими підходами, створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Кінцеве рішення зазначених завдань в процесі досягнення сформульованої мети сприятиме вдосконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий і довгостроковий періоди, в тому числу на основі програмно-цільового методу, а так само системи контролю за процесом виконання бюджету, що в звичайно підсумку, забезпечити створення дієвої інформаційно - аналітичної системи управління державними фінансами [10, 11].

---

<sup>6</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п/print1360051017911272>

<sup>7</sup> Левицька С.О., Кошка К.А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. - 2009. - № 3 (47). - С.379-387

<sup>8</sup> Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Незалежний аудитор. - 2012. - №6. - С. 56-57.

<sup>9</sup> Сушко Н.І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі//Державний бухгалтер і аудитор. - 2012. - №1. - С.11-17.

<sup>10</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п/print1360051017911272>

<sup>11</sup> Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол.: М. Я. Азаров (голова) та ін. – К.: НДФІ, 2007. Т. 3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / Т. І. Єфименко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко. – 2007. – 552с.

**Таблиця 1.** Характеристики стану бюджетного обліку на момент початку його модернізації

<b>ОБ'ЄКТИ</b>
бухгалтерський облік виконання бюджетів, бухгалтерський облік виконання кошторисів, бухгалтерський облік у фондах загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
<b>СУБ'ЄКТИ</b>
органи ДКСУ, бюджетні установи, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
<b>ПРОБЛЕМИ</b>
законодавством чітко не ідентифіковано методи ведення бюджетного обліку – касовий та метод нарахування - в розрізі суб'єктів та об'єктів обліку
фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування застосовують різні методики ведення бухгалтерського обліку
Державна казначейська служба України складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації за касовими операціями, відображеним у його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування
звітність про виконання бюджетів консолідується Казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення видатків бюджету для обробки інформації
наявність різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використання різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення
зміни, які відбулися в продовженні останніх 10 років у вартісних межах зарахування активів до складу основних засобів, а також в нормативах нарахування зносу основних засобів, призвели до невідображення справедливої вартості основних засобів у бухгалтерському обліку

Основними напрямками реалізації Стратегії модернізації виступили: вдосконалення системи бухгалтерського обліку (розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат; розробка та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією); вдосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів (розвиток методології складання форм звітності та їх удосконалення; розробка та впровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; вдосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій); створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи (модернізація фінансово - бухгалтерських служб, забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектора; адаптація бюджетної системи, створеної на основі програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, вдосконалення

системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікація програмного забезпечення, використовуваного суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами державного казначейства і іншими суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем). За кожним з вищевказаних напрямків було намічено відповідні заходи щодо реалізації Стратегії модернізації (табл. 2) [12].

**Таблиця 2.** Основні заходи з реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України

<i>Найменування заходу</i>	<i>Термін реалізації</i>
<i>Удосконалення системи бухгалтерського обліку</i>	
Підготовка з метою розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також в інші нормативно-правові акти	2010
Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо обліку активів, пасивів і зобов'язань між суб'єктами бухгалтерського обліку	2007-2008
Розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП (С) БОДС)	2010–2012
Затвердження НП (С) БОДС і розробка концепції формування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2010–2012
<i>Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів</i>	
Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007-2008
Встановлення єдиних підходів і вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів з розробкою відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008
Розробка національних положень (стандартів) фінансової звітності в державному секторі (далі НП (С) ФОГС)	2010–2012
Затвердження НП (С) ФОГС	2010–2012
<i>Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи</i>	
Нормативно-правове врегулювання питання функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора, у тому числі головних бухгалтерів	2010-2011
Нормативно-правове врегулювання питання повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	2007–2009
Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів в режимі реального часу	2008–2015
Уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного секторі	2008

<sup>12</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п/print1360051017911272>

Головними результатами реалізації Стратегії модернізації мали виступити: розроблений і впроваджений новий план рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, використання якого забезпечить прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції в державному секторі; встановлена уніфікація вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами державного казначейства та суб'єктів державного сектора; а також повинна бути досягнута: адаптація нормативно - правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів шляхом впровадження НП (С) БОДС і НП (С) ФОГС в державному секторі; підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово - бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку. Кінцевим результатом реалізації Стратегії модернізації має бути створена дієва інтегрована інформаційно - аналітичної система забезпечення управління державними фінансами [13].

Приступаючи до викладу основних результатів Стратегії модернізації, зазначимо, що 8 липня 2010 була прийнята нова редакція Бюджетного кодексу України, згідно з якою ст.43, 56, 58 закріплюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами з дотриманням НП(С)БОДС, а також уточнена ст.6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на предмет зазначеної позиції [14, 15].

Центральною позицією Стратегії модернізації слід визнати розробку НП(С)БОДС, що, фактично, підтверджується окремим переліком заходів щодо їх впровадження (табл.3).

---

<sup>13</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п/print1360051017911272>

<sup>14</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

<sup>15</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.



**Таблиця 3. Перелік заходів щодо впровадження НП(С)БОДС**

<i>Найменування заходу</i>	<i>Термін реалізації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Введення НП (С) БОДС в облікову практику суб'єктів державного сектора	с 2015
Адаптація нормативно - правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій по виконанню бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку в державному секторі	2013-2014
Розробка плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013
Розробка методичних рекомендацій щодо впровадження НП (С) БОДС	2013-2014
Розробка інструкції по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013
Розробка типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій бюджетних установ, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та операцій з виконання державного та місцевих бюджетів	2013
Розробка порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі	2014
Забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів з перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та їх оприлюднення	2013-2015
Забезпечення вдосконалення НП (С) БОДС у зв'язку зі змінами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі	2013-2014
Організація навчання працівників Мінфіну, органів Казначейства, головних розпорядників коштів державного бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування НП (С) БОДС	2013-2014
Організація навчання працівників бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування НП (С) БОДС	2013-2015
Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово - бухгалтерських служб бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування	2013-2015
Організація підвищення кваліфікації керівників фінансово - бухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів	2013-2015
Організація підвищення кваліфікації працівників фінансово - бухгалтерських служб бюджетних установ	2013-2015
Розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників фінансово - бухгалтерських служб	2013

На сьогодні наказами Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009, № 1202 від 12.10.2010, № 1629 від 24.12.2010, № 1022 від 11.08.2011, № 1798 від 29.12.2011, № 52 від 25.01.2012, № 568 від 18.05.2012 затверджено 19 НП (С) БОДС [16]. Порівняльний аналіз змістовних положень зіставлених НП(С)БОДС і

<sup>16</sup> НП(С)БОДС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023)

МСБОДС (на сьогодні таких є 38) вказує, що НП(С)БОДС не є повним аналогом відповідних МСБОДС, хоча останні і виступають їх прототипом [17]. Втім, перерахованими НП(С)БОДС закріплено принципово нові методологічні та методичні підходи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, які максимально наближені до світових облікових підходів [18]. З іншого боку, позиції НП(С)БОДС базуються на існуючій вітчизняній практиці господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління, нормативно закріпленої бюджетним та іншим законодавством України [19, 20, 21, 22, 23, 24].

Важливим напрямком Стратегії модернізації стало створення Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Проектуванню останнього передували досить глибокі дослідження в сфері вітчизняної бюджетної класифікації з метою наближення останньої до позицій світової статистики державних фінансів, зокрема в частині сформованої МВФ, гармонізованої з системою СНР ООН та закріпленої Керівництвом зі статистики державних фінансів 2001 бюджетної класифікації. Саме остання була призвана стати одночасно орієнтиром у інформаційних запитах та формотворчим вектором до сегментарної структури Плану рахунків [25, 26]. Результатом

<sup>17</sup> Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>

<sup>18</sup> Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.. – Вип. 1 (36). – Житомир: ЖДТУ, 2017. – С.221-246.

<sup>19</sup> Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.. – Вип. 1 (36). – Житомир: ЖДТУ, 2017. – С.221-246.

<sup>20</sup> Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук.практ. видан.)/ за заг. Ред. Ф.О.Ярошенка. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т.1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України/ Т.І.Єфіменко, Л.Г.Ловінська, С.В.Свірко, С.О.Левицька та ін. – 2010. – 226с.

<sup>21</sup> Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012 –2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. – К., 2011. – Т. 1: Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. – 2011. – 920 с.

<sup>22</sup> Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012 –2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. – К., 2011. – Т. 2: Бюджетна стратегія і Державний бюджет 2012: збалансованість, прозорість, реалістичність. – 2011. – 882 с.

<sup>23</sup> Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т./ за ред. Л.Г.Ловінської. – К.: ДННУ «Акад.фін.управління», 2013.- Т.1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В.Свірко та ін.. – 2013. – 568с.

<sup>24</sup> Ловінська Л.Г., Свірко С.В. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного . – К.: УАСБА, 2009. – Ч. 1: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід /Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфіменко, О.О.Канцуров – 2009. – 479с.

<sup>25</sup> Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т./ за ред. Л.Г.Ловінської. – К.: ДННУ «Акад.фін.управління», 2013.- Т.1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В.Свірко та ін.. – 2013. – 568с.

<sup>26</sup> Свірко С.В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине // Международный бухгалтерский учет. - № 21(315) - 2014 (июнь). – М.:Финансы и статистика. – 2014. - С.53 – 66.

спільної співпраці вчених та практиків в сфері фінансів та бухгалтерського обліку стала оновлена бюджетна класифікація України, затверджена Наказом МФУ №11 від 14.01.11 “Про бюджетну класифікацію”. З урахуванням змін до вказаного нормативного документу та положень, закріплених Наказом МФУ №333 від 12.03.12 “Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету”, економічна класифікація видатків бюджету набула оновленого вигляду.

Втім, розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі вимагала врахування усього спектру фундаментальних положень побудови плану рахунків у контексті досягнень теорії бухгалтерського обліку та певних факторів сучасної економіки, до яких слід віднести: відображення операцій за принципом подвійного запису; облік принципових методологічних позицій максимально наближено до МСБОДС (відображати операції за методом нарахування); як вище зазначалось, відповідність структурі класифікації статистики державних фінансів - 2001; безпосередній зв'язок з НП(С)БОДС; комплексне об'єднання в його межах всіх об'єктів бухгалтерського обліку виконання бюджетів, кошторисів та державних цільових соціальних фондів. З урахуванням вищевказаного, методологами Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України було розроблено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; останній було затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203 [27].

В цілому план рахунків складається з двох розділів: розділ I «Балансові рахунки» (класи 1-8); розділ II "Позабалансові рахунки" (клас 9 і клас 0). Кожен з класів включає певну кількість синтетичних рахунків, які поділяються на субрахунки 1-го і 2-го рівня відповідно. Характерною особливістю структури плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що синтетичні рахунки використовуватимуться окремо в обліковому процесі бюджетних установ, органів Державного казначейства України, державних цільових соціальних фондів вибірково; цей підхід закріплено через механізм спеціального кодування рахунків в межах загальної десятинної системи. Так, якщо перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга - номер синтетичного рахунку, то третя цифра виступає ідентифікатором суб'єкта державного сектору (1 - розпорядники бюджетних коштів, 2 - державні цільові фонди 3 - державний

---

<sup>27</sup> Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=389725&cat\\_id=363499&ctime=1387183247121](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121)

бюджет, 4 - місцеві бюджети, 5 - рахунки органів Казначейства), четверта цифра - номер субрахунку (крім рахунків класу 9 і класу 0). Така побудова Плану рахунків забезпечує: транспарентність облікових процесів і достовірну консолідацію інформації в рамках бюджетної системи України, повноту охоплення всіх економічних операцій суб'єктів бюджетного обліку в сучасних умовах їх функціонування, порівнянність показників системи державних фінансів України на мегаекономічному рівні.

Вагомою складовою першого напрямку Стратегії модернізації виступає також завдання по визначенню повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів, при цьому вивчення бюджетного законодавства свідчить про повне виконання зазначеного завдання. Так, у статті 112 Бюджетного кодексу України зазначено, що до повноважень Державного казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів встановленим бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. Подальша розшифровка позицій з контролю бюджетних повноважень Державного казначейства при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів реалізується через такі нормативні акти: Порядок казначейського обслуговування за доходами та іншими надходженнями державного бюджету (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 43), Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938), Порядок повернення платниками помилково або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 № 787), Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309), Порядок обслуговування державного бюджету за витратами (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407), а також спільним

наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 21.12.2010 № 974/1597/499 «Про взаємодію органів Державної податкової служби України, фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та / або надміру сплачених податків, зборів». Проведені кроки за чим напрямком свідчать не тільки про посилення технічного контролю з боку Державної казначейської служби за використанням бюджетних коштів, а й про подальший розвиток контрольної функції власне оновленого бюджетного обліку [28, 29].

Не менш важливим напрямком Стратегії модернізації є створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, яке має бути забезпечено шляхом введення єдиних підходів до організації бухгалтерських служб бюджетних установ, посилення контролю Державної казначейської служби України за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами бухгалтерського обліку сектору державного управління. Для виконання цих завдань оновленим Бюджетним кодексом України (ст.56) та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст.8) закріплені права Кабінету міністрів України щодо встановлення завдань та функціональних обов'язків бухгалтерських служб, повноважень керівників бухгалтерської служби у бюджетних установах та вимоги щодо їх професійно - кваліфікаційного рівня. Ці положення отримали подальший розвиток і були реалізовані в Постанові Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи», а також наказом Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011 «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи» та № 1537 від 01.12.2011 «Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень». Аналіз позицій цих нормативних документів дозволяє стверджувати про позитивні зрушення у сфері організації праці облікових працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які востаннє були проведені більше 30 років тому в рамках єдиної радянської підсистеми бухгалтерського обліку виконання кошторису шляхом введення в дію нормативних актів Ради міністрів і Міністерства фінансів СРСР відповідно, які стосувалися питань регламентації

---

<sup>28</sup> Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.. – Вип. 1 (36). – Житомир: ЖДТУ, 2017. – С.221-246.

<sup>29</sup> Свирко С.В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине // Международный бухгалтерский учет. - № 21(315) - 2014 (июнь). – М.:Финансы и статистика. – 2014. - С.53 – 66.

роботи головних бухгалтерів, централізованих бухгалтерій при виконавчих органах влади та галузевих міністерств, що обслуговували відповідні установи [30, 31].

Описані основні результати реалізації напрямів Стратегії модернізації надають можливість стверджувати про значну методологічної, методичної та організаційної роботу, проведену українськими фахівцями в області бюджетного обліку. Сформовані оновлені положення останнього, спрямовані на значне наближення теорії і практики зазначеної підсистеми українського бухгалтерського обліку до світових облікових позицій суб'єктів сектору загального державного управління. Їх остаточне впровадження в практику уможливить формуванню дієвої інформаційно-аналітичної підсистеми забезпечення управління сектору загального державного управління, системи управління державними фінансами, а отже сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір. Втім, реалізація такого складного багаторічного механізму можлива виключно за умов проектування основних його положень на освітній простір, оскільки саме фахівці-обліковці, що отримали всебічну підготовку в межах вищої освіти, взмозі здійснити успішне опрацювання та опанування останнього.

Обрання Україною курсу на євроінтеграцію поставило передусім питання про модернізацію економіки країни на засадах інноваційно-інвестиційного розвитку. Вирішення цього завдання не можливе без підготовки вищою школою висококваліфікованих економічних кадрів, що, в свою чергу, потребує перегляду підходів в сфері змістовно-якісного її наповнення. Першим кроком у цьому напрямку стало прийняття Закону України «Про вищу освіту». Нагадаймо, що відповідно до ст.2 останнього нормативного акту під вищою освітою слід розуміти «... сукупність систематизованих знань, умінь і практичних навичок, способів мислення, професійних, світоглядних і громадянських якостей, морально-етичних цінностей, інших компетентностей, здобутих у вищому навчальному закладі (науковій установі) у відповідній галузі знань за певною кваліфікацією на рівнях вищої освіти, що за складністю є вищими, ніж рівень повної загальної середньої освіти», в той час як «...якість вищої освіти - рівень здобутих особою знань, умінь, навичок, інших компетентностей, що відображає її компетентність відповідно до стандартів вищої освіти...» [32]. Вочевидь,

---

<sup>30</sup> Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.. – Вип. 1 (36). – Житомир: ЖДТУ, 2017. – С.221-246.

<sup>31</sup> Свірко С.В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине // Международный бухгалтерский учет. - № 21(315) - 2014 (июнь). – М.:Финансы и статистика. – 2014. - С.53 – 66.

<sup>32</sup> Про вищу освіту: Закон України № № 1556-VII від 01.07.2014 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/print1362382123874458>

центральною позицією вищої освіти виступають компетентності, які, відповідно до вищезначеного законодавчого акту є «...динамічна комбінація знань, вмінь і практичних навичок, способів мислення, професійних, світоглядних і громадянських якостей, морально-етичних цінностей, яка визначає здатність особи успішно здійснювати професійну та подальшу навчальну діяльність і є результатом навчання на певному рівні вищої освіти документу...» [33]. Сучасні підходи до вищої освіти в Україні передбачають виокремлення п'яти взаємопов'язаних рівнів, а саме: початковий рівень (короткий цикл) вищої освіти; перший (бакалаврський) рівень; другий (магістерський) рівень; третій (освітньо-науковий) рівень; науковий рівень. Вочевидь, їх взаємозв'язок, органічно-логічне поєднання та синергічний ефект від їх послідовної реалізації можливі за умов формування цілісної системної моделі компетентностей в цілому, та в межах економічної освіти зокрема.

Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в секторі загального державного управління (раніше бюджетних установ та фінансових органів) здійснюється доволі обмежено і навіть фрагментарно: йдеться про відсутність базової підготовки на перших двох рівнях вищої освіти – початковому та першому (бакалаврському) (за виключенням предмету «Облік в бюджетних установах») - і фактичному початку підготовки фахівців на другому – магістерському рівні. Нагадаймо, що структура вищої освіти з прийняттям нового Закону України «Про вищу освіту» набула такого вигляду (табл.4).

**Таблиця 4.** Рівнево-ступенева структура вищої освіти в Україні

<i>Рівень</i>	<i>Характеристика рівня</i>	<i>Відповідний ступінь</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
початковий рівень (короткий цикл) вищої освіти	передбачає здобуття особою загальнокультурної та професійно орієнтованої підготовки, спеціальних умінь і знань, а також певного досвіду їх практичного застосування з метою виконання типових завдань, що передбачені для первинних посад у відповідній галузі професійної діяльності	молодший бакалавр
перший (бакалаврський) рівень	передбачає здобуття особою теоретичних знань та практичних умінь і навичок, достатніх для успішного виконання професійних обов'язків за обраною спеціальністю	бакалавр
другий (магістерський) рівень	передбачає здобуття особою поглиблених теоретичних та/або практичних знань, умінь, навичок за обраною спеціальністю (чи спеціалізацією), загальних засад методології наукової та/або професійної діяльності, інших компетентностей, достатніх для ефективного виконання завдань інноваційного характеру відповідного рівня професійної діяльності	магістр

<sup>33</sup> Про вищу освіту: Закон України № № 1556-VII від 01.07.2014 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/print1362382123874458>

Продовження табл. 4

1	2	3
третій (освітньо-науковий) рівень	передбачає здобуття особою теоретичних знань, умінь, навичок та інших компетентностей, достатніх для продукування нових ідей, розв'язання комплексних проблем у галузі професійної та/або дослідницько-інноваційної діяльності, оволодіння методологією наукової та педагогічної діяльності, а також проведення власного наукового дослідження, результати якого мають наукову новизну, теоретичне та практичне значення	доктор філософії
науковий рівень	передбачає набуття компетентностей з розроблення і впровадження методології та методики дослідницької роботи, створення нових системоутворюючих знань та/або прогресивних технологій, розв'язання важливої наукової або прикладної проблеми, яка має загальнонаціональне або світове значення	доктор наук

Вочевидь, такий підхід обмежує можливості майбутніх здобувачів освітньо-наукового та наукового рівня за вказаним спрямуванням, оскільки: набуті знання в процесі вивчення загальних дисциплін за спеціальністю (раніше «Облік і аудит», тепер - «Облік і оподаткування» [34]) на початковому та першому рівні освіти не дозволяють опрацювати та зрозуміти проблематику бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в секторі загального державного управління, при цьому другий (магістерський) рівень, як правило, завдяки практиці, дозволяє сформувати переважно практичну уяву про облікове, контрольне, аналітичне забезпечення управління основними суб'єктами вищевказаного інституційного сектора. Також існуючий підхід обмеженої в часі підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і контроль в секторі загального державного управління» фактично робить неможливою повну легітимізацію нового Закону України «Про вищу освіту» оскільки закріплює розрив наскрізного компетентнісного підходу, який закладений в основу даного нормативного акту вищого ступеня регламентації. Вирішення цієї проблеми полягає у виокремленні вказаної спеціалізації на початковому рівні вищої освіти – так званому короткому циклі.

За збереженням наявного підходу компромісним рішенням вочевидь виступає закріплення новим Законом України «Про вищу освіту» порядок підготовки магістрів впродовж 1,5/1,8 річного початкового плану. На вирішення цього завдання за магістерською програмою «Облік і контроль в секторі загального державного управління» було сформовано комплекс дисциплін, опанування яких дозволить здобувачам магістерського ступеня більш повно опрацювати питання бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в секторі загального державного управління (табл.5).

<sup>34</sup> Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти: Постанова Кабінету Міністрів України № 266 від 29.04. 2015 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248149695>



**Таблиця 5.** Перелік наук та дисциплін за магістерською програмою 8509/3 «Облік і контроль в секторі загального державного управління»

<i>№ п/п</i>	<i>Назва наук, дисциплін</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>1. Нормативні дисципліни</b>	
1.1.	Глобальна економіка
1.2.	Інноваційний розвиток підприємства
1.3.	Методологія наукових досліджень в обліку і аудиті
<b>2. Модуль спеціальної підготовки</b>	
2.1.	Бухгалтерський облік в управлінні бюджетними установами
2.2.	Організація бухгалтерського обліку в бюджетних уставах
2.3.	Соціальна відповідальність
2.4.	Облік та звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору
2.5.	Методика і організація аудиту в секторі загального державного управління
2.6.	Фінансовий аналіз в бюджетних установах
<b>2.2. Варіативна складова</b>	
2.2.1.	Системи і моделі бюджетного обліку
2.2.2.	Правове забезпечення бюджетного обліку
2.2.3.	Бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби України та державних цільових фондах
2.2.4.	Державний фінансовий контроль
2.2.5.	Звітність бюджетних установ
2.2.6.	Управлінський облік в бюджетних установах
2.2.7.	Внутрішній аудит в секторі загального державного управління
2.2.8.	Управлінські інформаційні системи в обліку, аналізі та аудиті в секторі загального державного управління
<b>3. Модуль практичної підготовки</b>	
3.1.	Міжпредметний тренінг
3.2.	Практика
3.3.	Попередній захист МДР
3.4.	Підготовка та захист магістерської дипломної роботи

Розгляд діючого дотепер навчального плану свідчить про певні відмінності наявних та запланованих до впровадження наук/дисциплін. Перед усім йдеться про таку вперше сформовану науку модулю спеціальної підготовки, як «Бухгалтерський облік в управлінні бюджетними установами», а також вперше розроблені дисципліни його вибіркової складової - «Системи і моделі бюджетного обліку» та «Правове забезпечення бюджетного обліку».

Центральну позицію проміж перелічених наук/дисциплін обіймає наука «Бухгалтерський облік в управлінні бюджетними установами», що пояснюється сучасними тенденціями економічного розвитку в світі. Йдеться про поглиблення глобалізаційних та інтеграційних процесів, які притаманні сучасній світовій

економіці, які, в свою чергу, обумовили формування принципово нових вимог до системи управління бюджетними установами, зокрема і до бухгалтерського обліку як інформаційного джерела для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на всіх рівнях управління. Дана дисципліна пов'язана з дисциплінами як бакалаврського, так і магістерського рівня підготовки, зокрема з курсами: «Економічна теорія», «Економіка підприємства», «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», «Облік в бюджетних установах», «Фінанси», «Бюджетний менеджмент», «Господарське законодавство», «Інформаційні системи і технології в обліку», «Управлінський облік і аналіз в бюджетних установах», «Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах».

Метою опанування науки в контексті підготовки магістрів спеціальності 8509/3: формування сучасної системи знань з питань підготовки та надання облікової інформації як основи для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на всіх рівнях управління бюджетними установами. Основні завдання науки є: вивчення концептуальних засад застосування результатів підсистеми бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління бюджетними установами; набуття вмінь побудови та трансформації підсистеми бухгалтерського обліку в системі управління бюджетними установами; вивчення методик і техніки надання облікової інформації для сучасних та потенційних потреб управління бюджетними установами; формування професійних суджень у сфері бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами, при розробці та реалізації стратегії економічного суб'єкту. Предмет науки виступає сукупність теоретичних та практичних питань формування і надання облікової інформації для управління бюджетними установами.

Опанування науки дозволить сформувати у студентів наступні компетенції щодо спеціалізованого об'єкта професійної діяльності фахівців магістерського рівня підготовки за програмою «Облік і контроль в секторі загального державного управління»:

1. Знання загальних положень та особливостей функціонування бюджетних установ як своєрідних суб'єктів господарювання та механізму їх управління.

2. Знання теоретичних, методичних та практичних засад використання даних бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення управління бюджетних установ.

3. Вміння застосовувати інструментарій бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами.

4. Досконало знати нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

5. Вміння формувати експертну думку та професійне судження щодо побудови та трансформації системи бухгалтерського обліку для потреб управління економічним суб'єктом.

6. Володіння теоретичними знаннями та практичними навичками управління обліковою інформацією: вміння оцінювати та інтерпритувати інформацію щодо майбутніх витрат і доходів для прийняття управлінських рішень; вміння формувати та використовувати інформація для забезпечення режиму економії бюджетних коштів; вміння формувати та надавати облікову інформацію щодо забезпечення цільового використання бюджетних коштів; вміння формувати та надавати облікову інформацію щодо забезпечення збереження майна; вміння формувати та надавати облікову інформацію для управління видатками за захищеними статтями бюджету; вміння формувати та надавати облікову інформацію для забезпечення виконання бюджетних програм; вміння формувати, надавати та інтерпретувати облікову інформацію для управління ризиками економічного суб'єкта; вміння консультувати управлінський персонал економічного суб'єкта щодо облікової інформації, наданої в бухгалтерських звітах.

7. Вміння будувати систему бухгалтерського обліку для потреб управління.

8. Вміння оцінювати якість облікової інформації.

9. Вміння використовувати бухгалтерський облік як інформаційне джерело системи стратегічного управління бюджетними установами.

Зміст дисципліни «Бухгалтерський облік в управлінні бюджетними установами» за окремими модулями та темами визначено наступним чином:

***Модуль 1. Загальні положення облікового забезпечення управління бюджетними установами.***

Тема 1. Бюджетні установи як своєрідні економічні суб'єкти та механізм їх управління.

Тема 2. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління бюджетними установами.

Тема 3. Інструментарій бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень в бюджетних установах.

Тема 4. Нормативне та професійне забезпечення якості облікової інформації в управлінні бюджетними установами.

***Модуль 2. Обліковий супровід прийняття управлінських рішень в бюджетних установах.***

Тема 5. Оцінка майбутніх витрат і доходів та прийняття управлінських рішень.

Тема 6. Бухгалтерський облік в забезпеченні режиму економії бюджетних коштів.

Тема 7. Облікове забезпечення цільового використання бюджетних коштів.

Тема 8. Бухгалтерський облік в забезпеченні збереження майна бюджетних установ.

Тема 9. Бухгалтерський облік в управлінні видатками за захищеними статтями бюджету.

Тема 10. Облікове забезпечення виконання бюджетних програм.

Тема 11. Бухгалтерський облік в управлінні ризиками бюджетних установ.

Тема 12. Бухгалтерський облік в стратегічному управлінні бюджетними установами.

Не менш важливу позицію в навчальному плані магістерського рівня за програмою «Облік і контроль в секторі загального державного управління» обіймає дисципліна вибіркового циклу «Системи і моделі бюджетного обліку», оскільки без вивчення історії вказаної підсистеми національного бухгалтерського обліку не можливо визначити шляхи його подальшого розвитку. Системно-модельний підхід, закладений у основу даної дисципліни, передбачає попереднє опанування здобувачами магістерського рівня питань філософії та методології наукових досліджень, а також набуття знань в галузі історія економіки та економічної думки в цілому в світі та в Україні. Дана дисципліна пов'язана з дисциплінами як бакалаврського, так і магістерського рівня підготовки, зокрема з курсами: «Системи і модної бухгалтерського обліку», «Облік в бюджетних установах», «Бюджетний менеджмент», «Правове забезпечення бюджетного обліку», «Управлінський облік в бюджетних установах», «Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах», «Фінансовий аналіз в бюджетних установах», «Звітність бюджетних установ», «Облік виконання бюджетів в органах Державної казначейської служби України». Основними завданнями дисципліни є: вивчення еволюції бюджетного обліку в контексті понять «система», «процес», «модель» та їх елементів; опанування основних категорій бюджетного обліку; набуття вмінь відтворення побудови та трансформації систем та моделей бюджетного обліку в межах відповідних історичних етапів; опрацювання загальних підходів до визначення перспектив розвитку бюджетного обліку на короткочасну перспективу. Предметом дисципліни виступає сукупність теоретичних, методологічних, методичних та організаційних питань бюджетного обліку в контексті його історичного розвитку.

Опанування дисципліни дозволить сформувати у студентів наступні компетенції щодо спеціалізованого об'єкта професійної діяльності фахівців магістерського рівня підготовки за програмою «Облік і контроль в секторі загального державного управління»:

1. Знання загальних підходів до системно-модельного підходу у вивченні історії бюджетного обліку, складових та елементів системи та моделей бюджетного обліку в цілому.

2. Знання основних етапів розвитку бюджетного обліку та їх особливостей

на тлі демонстрації творчого підходу до їх осмислення в контексті володіння культурою мислення, оперативного сприйняття інформації, здатності до узагальнення і аналізу.

3. Вміння виокремлювати основні проблеми історичного розвитку бюджетного обліку та їх причинно-наслідкові зв'язки в контексті загального розвитку економіки та суспільства.

4. Вміння аналізувати та критично оцінювати основні облікові підходи у їх історичному розвитку.

5. Володіти загальними положеннями нормативного забезпечення бюджетного обліку та його історичного розвитку.

6. Володіння теоретичними знаннями та практичними навичками щодо пооб'єктного бюджетного обліку, зокрема в розрізі: доходів та витрат, видатків, розрахунків, необоротних активів, запасів, зобов'язань, капіталу та інших об'єктів обліку суб'єктів бюджетного обліку.

7. Вміння будувати моделі бюджетного обліку відповідно до основних етапів його розвитку.

8. Вміння застосовувати методи історичного дослідження в процесі самостійного опрацювання питань розвитку бюджетного обліку.

9. Володіння навичками моделювання системи бюджетного обліку в історичній перспективі.

Зміст дисципліни «Системи і моделі бюджетного обліку» за окремими модулями та темами визначено у такій послідовності:

***Модуль 1. Загальні положення системно-модельного підходу до вивчення розвитку бюджетного обліку.***

Тема 1. Бюджетного обліку в контексті вчення про системи.

Тема 2. Моделі та моделювання бюджетного обліку.

Тема 3. Інструментарій та елементи бюджетного обліку.

Тема 4. Складові забезпечення бюджетного обліку.

Тема 5. Методологія історичного дослідження бюджетного обліку: методи, інструментарій, процедури.

***Модуль 2. Еволюція бюджетного обліку***

Тема 6. Першоджерела розвитку бюджетного обліку та первинні етапи його історії.

Тема 7. Становлення бюджетного обліку за часів середньовіччя.

Тема 8. Бюджетний облік у історії людства нового часу.

Тема 9. Новітня історія бюджетного обліку.

Тема 10. Бюджетний облік на межі тисячоліть.

Дисципліна «Правове забезпечення бюджетного обліку» призвана забезпечити ґрунтовне оволодіння основами нормативного забезпечення як

діяльності суб'єктів бюджетного обліку, так власне останнього. Дана дисципліна пов'язана з усіма науками/дисциплінами циклу магістерської підготовки, а її опанування дозволить сформуванню у студентів компетенції щодо знання нормативно-правового забезпечення бюджетного обліку, уміння та практичні навички із застосування нормативно-правових актів.

Зміст дисципліни «Правове забезпечення бюджетного обліку» за окремими модулями та темами визначено у таким чином:

***Модуль 1. Бюджетний облік в загальних нормативних актах вищого рівня субординації***

Тема 1. Інститут бюджетного обліку: загальнотеоретичні позиції.

Тема 2. Бюджетний облік в загальних нормативних актах законодавчої та виконавчої влади.

Тема 3. Бюджетний облік в загальних нормативних актах з бухгалтерського обліку.

Тема 4. Податкове законодавство у забезпеченні бюджетного обліку.

***Модуль 2. Бюджетне законодавство як базис бюджетного обліку***

Тема 5. Бюджетний кодекс як базовий інструмент регламентації бюджетного обліку.

Тема 6. Нормативне забезпечення обліку нефінансових активів.

Тема 7. Нормативне забезпечення обліку фінансових активів.

Тема 8. Нормативне забезпечення обліку коштів бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та бюджетних розрахунків.

Тема 9. Нормативне забезпечення обліку капіталу та фінансового результату.

Тема 10. Нормативне забезпечення обліку зобов'язань.

Тема 11. Нормативне забезпечення обліку доходів і витрат.

Тема 12. Нормативне забезпечення складання бухгалтерської звітності.

Сфера реалізації набутих знань за результатами опанування вказаних наук/дисциплін в майбутній професії - практичні діяльність провідних фахівців та керівників облікових та фінансово-економічних служб та підрозділів установ сектору загального державного управління; в науково-дослідній діяльності в якості аспірантів, докторантів ВНЗ.

Комплексне опанування представлених наук/дисциплін сприятиме подоланню існуючих прогалів у формування компетентностних характеристик здобувачів вищої освіти за спрямуванням «Облік і контроль в секторі загального державного управління», а подальша розбудова наскрізної моделі підготовки здобувачів різних ступенів вищої освіти – від молодшого бакалавра до доктора наук - сприятиме розвитку як практичної, так і наукової діяльності в зазначеній сфері.

Втім, в умовах міжгалузевого перетину знань в освітньому процесі, вагомого значення у підготовці фахівців з бюджетного обліку набуває долучення до цього процесу фахівців зі споріднених спеціальностей, а саме: йдеться про освітнє спрямування “Публічне управління та адміністрування”.

Центральну позицію у такому симбіозі призвана відіграти дисципліна «Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю бюджетних установ», метою опанування якої є формування сучасної системи знань з питань підготовки та надання облікової та аналітичної інформації як основи для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на всіх рівнях управління бюджетними установами. Основні завдання дисципліни полягають у: вивченні концептуальних засад формування результатів підсистем бухгалтерського обліку та аналізу як інформаційного джерела системи управління бюджетними установами; набутті вмінь щодо організації підсистем бухгалтерського обліку та аналізу в системі управління бюджетними установами; вивченні методики і техніки надання облікової та аналітичної інформації для сучасних та потенційних потреб управління бюджетними установами. Предметом дисципліни виступає сукупність теоретичних та практичних питань формування і надання облікової та аналітичної інформації для управління бюджетними установами.

Дисципліна «Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю бюджетних установ» призвана обіймати вагому позицію в навчальному плані бакалаврського рівня за програмою «Публічне управління та адміністрування», що пояснюється зростанням ролі обліково-аналітичного забезпечення в загальному механізмі управління бюджетною сферою на регіональному рівні і умовах активізації розвитку в Україні механізму місцевого самоврядування. Дана дисципліна пов’язана з дисциплінами як бакалаврського, так і магістерського рівня підготовки, зокрема з курсами: «Економічна теорія», «Економіка підприємства», «Регіональна економіка», «Господарське законодавство», «Ресурсний потенціал регіону та територіальної громади», «Управління економікою регіонів», «Муніципальний менеджмент», «Публічне управління», «Фінанси», «Місцеві фінанси», «Місцевий економічний розвиток», «Регіональна політика ЄС», «Публічне управління та адміністрування», «Облік і аудит».

Опанування дисципліни дозволить сформувати у студентів наступні компетенції щодо спеціалізованого об’єкта професійної діяльності фахівців бакалаврського рівня підготовки за програмою «Публічне управління та адміністрування»:

1. Знання загальних положень та особливостей функціонування бюджетних установ як своєрідних суб’єктів господарювання та механізму їх управління.
2. Знання теоретичних, методичних та практичних засад формування даних

бухгалтерського обліку та аналізу як інформаційного забезпечення управління бюджетними установами.

3. Вміння застосовувати інструментарій бухгалтерського обліку та аналізу в управлінні бюджетними установами.

4. Знати нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

5. Володіння навичками з організації системи бухгалтерського обліку та аналізу для потреб управління економічним суб'єктом.

6. Володіння теоретичними знаннями та практичними навичками управління обліковою та аналітичною інформацією.

Зміст дисципліни «Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю бюджетних установ» за окремими модулями та темами сформовано наступним чином:

***Модуль 1. Облікове забезпечення управління бюджетними установами.***

Тема 1. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Тема 2. Бухгалтерський облік доходів, видатків, витрат.

Тема 3. Бухгалтерський облік грошових коштів, розрахунків та інших фінансових активів.

Тема 4. Бухгалтерський облік нефінансових активів.

Тема 5. Бухгалтерський облік зобов'язань.

Тема 6. Бухгалтерський облік власного капіталу.

***Модуль 2. Аналітичне забезпечення управління бюджетними установами.***

Тема 7. Теоретичні засади аналізу господарської діяльності бюджетних установ.

Тема 8. Аналіз показників бухгалтерської звітності.

Тема 9. Аналіз виконання бюджетних програм.

Тема 10. Аналіз ресурсозберігання.

Тема 11. Аналіз матеріалозабезпеченості та кадрового забезпечення.

Тема 12. Аналіз організаційно-технічного розвитку.

Сфера реалізації набутих знань в майбутній професії визначається: практичною діяльністю фахівців та керівників державних та регіональних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, фахівців-економістів управлінь (відділень) Державної казначейської служби України, провідних фахівців та керівників державних та комунальних бюджетних установ установах в цілому та їх облікових підрозділів та фінансово-економічних служб зокрема, представників громадських організацій регіонального рівня; науково-дослідною діяльністю в якості аспірантів, докторантів ВНЗ.



Кількісне зростання здобувачів вищої освіти, що відбулося в період незалежності України на тлі процесів євроінтеграції вимагає значних змін, які полягають не тільки в «...трансформації наявних інституцій, організаційних і освітніх практик відповідно до мінливих умов, ...а й розбудови нових форм організації освітньої діяльності, ґрунтованих на прогнозуванні і швидкому реагуванні на виклики сьогодення ...» з метою перетворення «...освіти на систему, здатну до саморегуляції - відповідно до викликів суспільного розвитку, які постійно змінюються всіх представників усього освітнього...» [35]. Активне творче долучення до цього процесу професорсько-викладацького складу, що безпосередньо опановує та впроваджує в життя оновлені освітні підходи та механізми, сприятиме перевірці останніх на життєздатність та дієвість, а отже, підвищенню ефективності освітнього процесу.

---

<sup>35</sup> Проект концепції розвитку освіти України на період 2015 – 2025 р.р. [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://osvita.ua/doc/files/news/435/43501/project\\_30102014.doc](http://osvita.ua/doc/files/news/435/43501/project_30102014.doc)

## **СЕМАНЮК В.З.**

*кандидат економічних наук*

*Тернопільського національного економічного університету*

### **1.5. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ СУЧАСНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ЗНАННЯ**

Людська цивілізація переживає складний етап свого розвитку, коли йде пошук нових світоглядних орієнтирів, значеннєвих життєвих настанов, а отже і нових способів та форм господарювання. Техногенна цивілізація ввійшла в постіндустріальну епоху, вона здійснила гігантський ривок<sup>1</sup>. Фактором, що визначає розвиток сучасної економіки, визнається її інформатизація. У світовій економіці збільшується роль і вага інформаційної індустрії і сфери послуг. Інформація стає вирішальним засобом і провідним предметом праці, що дозволяє зробити висновок про виокремлення нової сфери діяльності – виробництва інформації як четвертого великого етапу суспільного розподілу праці (після виокремлення скотарства, ремісництва, торгівлі), а також свідчить про появу інформаційної економіки, в якій визначальним є інтелектуальний потенціал суспільства, а інформація і знання стають найважливішим ресурсом разом із працею, капіталом і природними ресурсами.

Зміна виробничих факторів зумовлює трансформацію економічних відносин, основою яких була приватна власність на засоби виробництва. З втратою засобами виробництва і предметами праці свого матеріального змісту (інформація безмежна в часі і просторі, її можна нарощувати нескінченно) змін зазнають відносини власності, товарно-грошові відносини, відносини вартості й інші атрибути традиційної економіки.

Інформаційне суспільство ґрунтується на таких засадах: поєднання індустріального і постіндустріального типів розвитку, використання інформації як унікального виробничого ресурсу, засобу і предмету праці, зростання галузей сфери послуг, заперечення трудової теорії вартості, формування єдиного глобального ринку і поширення транснаціональних компаній, технологічна й економічна конвергенція, що зростає, значне зниження питомих витрат виробництва, інноваційний тип розвитку і швидка динаміка (мінливість), можливість гнучкої модифікації виробничих систем, віртуалізація економічного простору.

Формування та розвиток постіндустріального суспільства неминуче приведе до зміни економічних процесів, інститутів, форм та методів

---

<sup>1</sup> Радченко Я. Ю. Знання як стратегічний ресурс сталого економічного розвитку / Автореф....дис.к.е.н. за спец. 08.01.01 – Економічна теорія. / Я.Ю.Радченко. – Харків – 2004. – 20 с.

господарювання, організації та функціонування господарської діяльності. Саме тому потрібна критична оцінка та діалектичний погляд на систему обліку, її впливу на функціонування економіки та вплив суспільних, технологічних та економічних процесів на неї.

Економічна наука напрацювала достатньо нових ідей, що змінюють філософію бізнесу та господарювання. У світі відбувається не просто поступовий еволюційний перехід до нового економічного укладу, а глобальна неоекономічна революція, обумовлена технологічними, фінансовими та екологічними змінами, переходом на новітні високопродуктивні та гнучкі види виробництва<sup>2</sup>. Глобальні зміни відбуваються в технологічному, інформаційному та економічному середовищі, формується глобальний економічний простір, соціально-економічний розвиток суспільства має чітке спрямування на ріст інноваційності, ефективності та конкурентоздатності. Нова реальність, нова економіка, нові виклики вимагають зміни мислення, умінь, навиків, інструментів.

Становлення постіндустріальної економіки призвело до виникнення принципово нових умов ведення бізнесу, які характеризуються динамічними змінами оточуючого середовища, глобалізацією ринків, ростом витрат на науково-дослідні роботи, ростом трансакційних витрат, зростанням вимог споживачів та стейкхолдерів. Ріст конкуренції і боротьба за ринок змушує підприємства орієнтуватися на покращення сервісу, зниження торгових націнок, репутацію, торгові марки і бренди, соціальну відповідальність бізнесу тощо. Основними принципами концепції гіперконкуренції (Г. Д'Авені)<sup>3</sup> є необхідність активної зміни правил гри на ринку, руйнування власних конкурентних переваг і орієнтація на «тимчасові» конкурентні переваги. Це привело до зміни інформаційних потреб суб'єктів корпоративного управління, які показали необхідність структурної перебудови системи обліку.

Проблеми обліку знаходяться на філософсько-соціологічному зрізі, що пов'язано із зародженням та розвитком «альтернативних» поглядів на економіку, дослідженням інституціоналізму, вивченням економіки та підприємств як системного утворення, яке можна порівняти з живим організмом здатним еволюціонувати. Незважаючи на терабайти інформації та множину досліджень, економіка не є до кінця пізнаною наукою, вона складна і незрозуміла до сьогодні. П. Кругман, нобелівський лауреат, у статті «How Did Economists Get It So Wrong?»<sup>4</sup> критикує економічні дослідження останніх 30 років називаючи їх

---

<sup>2</sup> Інноваційна стратегія українських реформ [Текст] / А. С. Гальчинський, В. М. Геєць, А. К. Кінах. - К. : Знання України, 2002. - 324 с. – С. 297

<sup>3</sup> Aveni, d'.R. Hypercompetition: Managing the Dynamics of Strategic Maneuvering. New York, The Free Press, 1994.

<sup>4</sup> Crugman P. «How Did Economists Get It So Wrong?» / The NT Times, SEPT. 2, 2009 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nytimes.com/2009/09/06/magazine/06Economic-t.html>

безкорисливими, та навіть шкідливими, далекими від реального життя. Д.Робінсон виступала проти теорії досконалої конкуренції як механізму, що забезпечує рівновагу капіталістичної ринкової системи, приділяла увагу критичному аналізу ортодоксальної економічної теорії, висунувши положення про її глибоку кризу і необхідність оновлення на засадах посткейнсіанства. Безсенсовно створювати карту масштабу 1:1 пише Джоан Робінсон, непотрібні надто детальні моделі, адже абстрактні моделі дадуть відповідь на більшість конкретних питань<sup>5</sup>. Натомість економісти досліджують «досконалі», математично прораховані ринки і «досконалих економічних агентів» – такого не існує. Треба вивчати можливі відхилення від раціональної поведінки, поведінки в умовах обмеженої інформації, яка інформація і як впливає на поведінку, прогнозувати нераціональну поведінку економічних суб'єктів.

Чому так відбувається важко описати, можливо тому економіка не є точною наукою як фізика чи математика, основну роль в ній відіграють рішення людини, яка здебільшого є ірраціональною, а не раціональною. Саме в цьому криється основна помилка неокласичної теорії в економіці, яка базуються на аксіомі про раціональний вибір людини (співвідношення вигід і витрат) та, відповідно для підприємства, нарощування виробництва і зниження ціни для зростання обсягу продаж. «Суспільство мрій», «економіка щастя» – терміни які з'являються в дослідженнях і саме вони кардинально змінюють вектор розвитку світу через врахування не матеріальних потреб і прагнень людини. Стає зрозуміло, що важливу роль в економіці та економічних відносинах має психологія (на цьому базується теорія трансакційних витрат Коуза – якщо контрагенти вважають угоду сумнівною то ставка на фінанси для неї буде вищою, а сама угода дорожчою, якщо ж репутація партнерів не піддається сумніву – угода буде дешевшою в своїй реалізації). Раціональність, яку закладено в основу економічних теорій, не є аксіомою, не завжди людина веде себе раціонально, не завжди адекватно розуміються і застосовуються поняття «корисність» чи «гранична корисність» і теоретики вже звертають на це увагу.

Нобелівська премія 1972 року присуджена Кеннету Ерроу та Джону Хіксу за новаторський внесок в загальну теорію рівноваги (*general economic equilibrium theory*) і теорію добробуту (*welfare theory*), в 1978 Герберту Саймону за новаторські дослідження процесу прийняття рішень у межах економічних організацій, в 1998 р Амартія Сен отримав цю високу винагороду за внесок в економіку добробуту, вже в 2015 Ангус Дітон – за дослідження споживання, бідності та добробуту<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup>Олег Цывинский, Сергей Гуриев. 5 самых распространенных мифов об экономистах-теоретиках [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2009/09/29/5-samyh-rasprostranennyh-mifov-ob-jekonomistah-teoretikah>

<sup>6</sup> [http://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/](http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/)

Про що нам говорять ці факти ? Про те, що розвиток суспільства і, відповідно, поведінкових наук, відходить від абсолютизації «теорії раціонального вибору», оскільки людська природа не завжди є раціональною, особливо унеможливує раціональний вибір асиметрія інформації, відмінності у мотиваційних стимулах та різні психолого-соціологічні особливості людини, яка приймає рішення. В цьому контексті наукові дослідження теж винагороджені Нобелівським комітетом, як от в 1996 р. Джеймс Міррліс та Вільям Вікрі – за фундаментальний внесок в економічну теорію стимулів в умовах асиметричної інформації, в 2001 р. Джордж Акерлоф, Майкл Спенс, Джозеф Стігліц – за їх аналіз ринків з асиметричною інформацією, а в 2002 Деніел Канеман за розуміння комплексного підходу до психологічних досліджень в економіці, особливо відносно суджень та прийняття рішень в умовах невизначеності. Однією з форм міждисциплінарного синтезу може бути перенос більш реалістичної моделі людини з інших наук в економіку, як от дослідження Д.Канемана і А.Тверські про «теорії перспектив», де використані ідеї соціальної психології – люди здійснюють вибір не шляхом максимізації вигоди, а на основі вже готових евристик, шляхом «психології». Інший відомий приклад співпраці економіки і психології – використання «ієрархічної моделі людських потреб» А.Маслоу<sup>7</sup>. В цьому контексті Я.І.Нисанов визнає необхідність обліку факторів неекономічного альтруїзму при описі моделей економічної поведінки особистості<sup>8</sup>.

В 2013 році Нобелівську премію отримав Роберт Шиллер – за біхевіористичну теорію фінансів, а буквально: "за емпіричний аналіз вартості активів". І, врешті, в 2017 році Шведська Королівська академія наук вирішила присудити премію Банку Швеції з економічних наук пам'яті Альфреда Нобеля Річарду Талеру (Університет Чикаго, Іллінойс, США) – "за внесок у розвиток біхевіористичної економіки", який включив в аналіз економічних рішень психологічно реалістичні припущення. Досліджуючи вплив обмеженої раціональності, соціальних преференцій і відсутність самоконтролю, він показав, як ці людські риси систематично позначаються на індивідуальних рішеннях, а також як вони визначають ситуацію на ринку. Обліковцям, перш за все, цікава теорія ментального обліку, яка пояснює, як люди спрощують процес прийняття фінансових рішень, створюючи окремі рахунки у своїй свідомості й тим самим фокусуючись на вузьких наслідках кожного окремого рішення, а не їхньому загальному ефекті<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Maslow A. Motivation and Personality. N.Y., 1954

<sup>8</sup> Нисанов Я. И. Концепции Человека в классической политэкономии // Философия хозяйства. — 2001. — № 2. — С. 150–160.

<sup>9</sup> [https://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/laureates/2017/press.html](https://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/2017/press.html)

Фрідріх фон Хайек розробив теорію неповноти інформації, яка неминуча, коли описуєш складну систему без врахування антропологічних, культурологічних та інформаційно-теоретичних аспектів<sup>10</sup>.

Усі ці дослідження мають безпосередній вплив на економіку та доводять, що змінюється розуміння основних базових постулатів, робиться акцент на психолого-соціальних аспектах та відхід від панування матеріалізму. Більшість послуг не мають матеріального виразу, проте коштують реальних грошей, існуючи лише як інтернет-ресурс. Багато ресурсів нематеріального характеру ми використовуємо в мережі, формуючи епоху інтелекту. Більшість фабрик і заводів будується в країнах з дешевою робочою силою і виникає питання: «Що виробляють країни великої сімки (G7) і що дозволяє їм утримувати панівні позиції у світі?» Ці країни виробляють інтелектуальний продукт, ідеї та інновації, де людський капітал, знання, креативність є основними виробничими ресурсами. Їх ВВП формується в основному за рахунок інтелекту, а не основних засобів. Аналогічна ситуація і з бізнесом. Топ найбагатших компаній, бюджети яких переважають бюджети окремих країн, не виробляють матеріального ресурсу, а, в основному, інтелектуальний. Саме тому економіки, які володіють значними матеріальними ресурсами, не завжди є лідерами у світі. Існує навіть термін «ресурсне прокляття», який означає, що країна стає менш конкурентоздатною у високотехнологічних галузях через наявність природних ресурсів, які можна реалізовувати. Одна і та ж послуга може набувати як матеріальної, так і нематеріальної форми (потреба в спілкуванні має матеріальну форму вирішення (транспорт) та нематеріальну (Skype)). Саме тому корпорації можуть досягти лідерських позицій лише за умови використання та розвитку інтелектуального потенціалу своїх співробітників.

Тренди економічного розвитку полягають в тотальній автоматизації усього, що піддається алгоритму та оцифруванню всього, що можна оцифрувати (всі документи електронні, відображення фактів господарської діяльності відбуватиметься в режимі он-лайн, яка тоді перспектива традиційної професії бухгалтера коли людина не зможе конкурувати з ЕОМ у швидкості та точності обробки інформації?). В літературі все частіше знаходимо тезу про те, що «Звичних бухгалтерів не стане, вони перетворяться в адміністраторів баз даних»<sup>11</sup>. Та в ситуації, коли потрібне спілкування, критичний аналіз, розуміння емоцій та креативність – комп'ютер безсилий.

Датський футуролог Р.Йенсен у своїй праці «Суспільство мрії. Як прийдешній зсув від інформації до уяви змінить ваш бізнес» описує

---

<sup>10</sup> Хайек Ф.А. Использование знания в обществе // American Economic Review, XXXV, No. 4 (September, 1945), pp. 519-30.

<sup>11</sup> Герашенко Алексей. Экономика XXI – Фолио, 2015. – 286 с.

постінформаційне суспільство, де перевага надаватиметься емоційній складовій, яка приваблює та мотивує до дії. «За кожним новим продуктом стоїть мрія. Мрії створюють реальні речі за допомогою праці» - так описує економіку майбутнього вчений, стверджуючи при цьому, що бізнес творитиме добро, створюючи ринок турботи, любові, пригод, духовності, переконань тощо<sup>12</sup>. Споживачі, довіряючи бренду який для них символізує надійність чи інші переваги, готові платити додаткові кошти за володіння таким продуктом. Якщо репутація втрачена, то вартість знижується. Споживачі самі наділяють продукт цінністю, при цьому ірраціональне начало перемагає аналітичний підхід. Торгові марки самі себе продають, доводячи, що економіка дуже чутлива до наших думок, сприйняття, бажань, суб'єктивності та відповідальності, здійснення вибору під впливом зовнішніх обставин чи настрою. Поведінська економіка стає сучасним трендом, робить несподівані висновки, хоча ще часто опирається на старий інструментарій, не вибудовано її стрункої теорії. Чарльз Джейкобс в книзі «Нейроменеджмент» доводить факт того, що спочатку приймається рішення, а згодом шукають його обґрунтування.

«Сучасні економісти переконані – ідеальної системи немає. Неідеальною є сама природа людини. Економіка як похідна від цієї природи також не може бути ідеальною»<sup>13</sup>. Звучить утопічно для читачів початку 21 століття, та не можна такий підхід чи то прогноз ігнорувати. Світ, який нас оточує буде іншим, його знищить еволюція і прогрес, а ми рятуючи його і перешкоджаючи прогресу лише наносимо шкоду розвитку економіки та суспільства.

Вчені бачать причини криз в змінах технологічних укладів і неготовності окремих індивідів, підприємств, галузей чи країн до кардинальних перетворень. Успішні підприємства зазвичай є відкритими до суспільства та інформаційно прозорими, оприлюднюють свої фінансові та не фінансові звіти, плани та стратегії, викликаючи тим самим довіру до себе. На зміну матеріальним активам у кількісному вираженні приходять якісні оцінки, мотивованість, самодисципліна, вміння адаптуватися до змінного середовища, а це виходить за формат доктрин ХХ століття.

Саме з прагненням подолати обмеженість аксіом повної раціональності, абсолютної інформованості, досконалої конкуренції виникла цікавість до неоінституційного напрямку в економіці<sup>14</sup>.

Багато вчених економістів є прихильниками нової інституційної економіки, серед них В.М.Жук, який представив обліковій спільноті працю «Основи

12 Йенсен Р. Общество мечты. Как грядущий сдвиг от информации к воображению преобразит бизнес / Ролф Йенсен – Стокгольмская школа экономики в Санкт-Петербурге, 2004.

13 Геращенко Алексей. Экономика XXI – Фоліо, 2015. – 286 с.

14 Постсоветский институционализм. – Донецк: Каштан, 2005. – С.29.

інституційної теорії бухгалтерського обліку»<sup>15</sup>, які погоджуються з тезою про те, що інституційна економіка є міждисциплінарною наукою на стику економіки, теорії організації, політології, соціології і антропології, генетики та психології. Прихильники інституційної теорії (Веблен, Коммонз, Мітчелл, Коуз, Хайек, Чандлер, Девис, Норт, Хольмстрьом) критикують ортодоксальну економіку, підтримують еволюційний підхід до розвитку економіки та акцентують увагу на колективних діях та інститутах, а також віддають перевагу емпіричним дослідженням над дедуктивними.

Підкреслюється важливість неформальних законів, Д. Норт пише, що «Формальні закони складають малу частину тих факторів, які визначають наш вибір, структури управління виключно залежать від правил поведінки, соціальних норм і традицій»<sup>16</sup>. Саме тому інститути, в т.ч. і економіка, розвиваються у відповідь на еволюцію, а успішність / ефективність господарської діяльності залежить від можливості контролювати ризики та небезпеки, що неможливо без створення релевантної інформації.

З точки зору обліку, фірма – функція виробництва, що трансформує витрати в прибуток, так званий «чорний ящик», який має відповідно, вхід і вихід. Новий інституційний підхід до розуміння фірми знаходимо в роботі Р. Коуза 1937 року «Природа фірми», де пояснюється залежність підприємства не лише від технології, а й від витрат на ведення бізнесу (трансакційних витрат). О. Вільямсон, Л. Клейн, О. Харт та інші в розвиток цієї теорії Р. Коуза показали, що менеджери можуть зменшити «трансакційні витрати», проте при цьому виникнуть проблеми з наявністю інформації, оцінкою прийнятих рішень, мотивацією тощо. Саме на вирішення цих проблем, шляхом створення релевантного інформаційного ресурсу має працювати облікова система. При цьому з точки зору обліку підприємство не треба розглядати лише як сукупність основних та оборотних засобів, майна, працівників та капіталу, а як певну систему, керовану менеджментом та власниками, діяльність якої обмежують певні інституційні правила. Такий підхід дозволить побачити проблеми у фінансах, обліку, управлінні та зрозуміти їх роль в діяльності підприємства, підвищити компетентність фірми на ринку.

Терміни «компетентності фірм» або «здібності фірм» введено в науковий оборот Альфредом Маршаллом і Джозефом Шумпетером (Alfred Marshall, Joseph Schumpeter), та розвинуті в працях Е.Пенроуза «Теорія росту фірми» і Р. Нельсона і С. Вінтера (Nelson, Winter) в «Еволюційній теорії економічних змін»

---

<sup>15</sup> Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. - К.: Аграрная наука, 2013. - 408 с

<sup>16</sup> Норт Д. К. Понимание процесса экономических изменений = Understanding the Process of Economic Change / Пер. с англ.: К. К. Мартынов, Н. В. Эдельман; науч. ред.: А. В. Смирнов. — М.: Издательский дом ГУ-ВШЭ, 2010.— 256 с.



(1982). В цих працях під компетентністю чи здібністю розуміють не сукупність контрактів чи прав та взаємний контроль (за інституційною теорією), а осередок знань, які залежать від неявного знання фірми та якості її інформаційного оточення. У стратегічному менеджменті організаційні здібності теж розглядаються як важливий ресурс фірми, який в поєднання з інформаційними ресурсами є головною умовою її еволюції.

Такий підхід до розуміння фірми в обліку є багатообіцяючим з точки зору важливих проривів у сфері розвитку самої облікової науки, проте ці дослідження ще є досить абстрактними і потребують емпіричного дослідження.

Р. Коуз стверджував, що «те, чому фірми існують, що визначає їх чисельність, те чим вони займаються не цікавить більшість економістів<sup>17</sup>, а Лайонел Роббінс ( Lionel Robbins ) у своїй роботі «Природа і значення економічної науки» (1932) зазначає, що «економістів не цікавить внутрішня будова підприємства, а лише те що відбувається на ринку»<sup>18</sup>. Ці твердження є актуальними і зараз, що визнають вчені. Саме тому, облікова наука має за обов'язок модернізуватися в аспекті створення інформації для економістів про внутрішню будову підприємства, про його функціонування, зовнішнє оточення та зв'язки з ринком. Джозеф Юджин Стігліц (Joseph Eugene Stiglitz) досліджував ринки з асиметричною інформацією<sup>19</sup>, довівши, що інформація є найбільшою цінністю запропонував нові схеми побудови організаційних взаємовідносин.

Облікова спільнота свідомо не використовує філософські знання, можливо з причин абсолютизації власного методу в обліку (мається на увазі подвійний запис). Разом з тим філософський підхід та епістемологія можуть дати поштовх до оновлення облікового знання, до його методологічного збагачення, і, врешті, до зрушення парадигм та перегляду базових принципів. Окремі вчені звертаються до філософії та це дотично торкається облікового знання. Вчені, які пропонують неортодоксальні ідеї та йдуть в розріз з основними положеннями облікової доктрини визнаються диваками та не знаходять розуміння у науковій спільноті, змушені самі ставати філософами і критикувати «мейнстрім».

Методологування в обліку в основному проводилося в руслі методологічних проблем економічної науки в цілому, з появою праць К. Поппера, Т. Куна, І. Лакатоса і П. Фейєрабенда та використанням концепцій фальсифікаціонізму, «парадигмального підходу», та «методології дослідницьких програм» в економіці.

<sup>17</sup> <http://encyclo.findlaw.com/0530book.pdf>

<sup>18</sup> Lionel Robbins, *The Nature and Significance of Economic Science* (1932)

<sup>19</sup> Стігліц Д. Информация и изменение парадигмы экономической науки // *Экономический вестник* (Минск). 2003. Вып. 3. №. 3 С. 336-421.

З'явилися праці на стику економічної теорії, соціології, філософії науки. Серед економістів відомі Р. Ліпсі, Т. Хатчисон, Г. Шекл, Б. Колдуелл, Л. Боуленд, М. Блауг, Ф. Махлуп, Дж. Фібі, облікова наука в цьому аспекті збагатилася працями М. Пушкаря, С. Голова, С. Легенчука, В. Жука, Н. Малюги, І. Яремка та інших.

Огляд спеціалізованої літератури дозволив зробити певні узагальнення щодо проблем в обліковій науці, які виявляються у складності сучасного розуміння змісту і форми економічної діяльності, у невідповідності теоретичних надбудов облікового знання реальним (емпіричним) фактам, у неможливості сучасними методами обліку пояснити нову реальність господарювання, уявлення про облік як про інструмент вирішення прикладних задач (а не спосіб мислення та інструмент створенні інформації), консерватизм облікової теорії та відсутність досліджень щодо її розвитку в умовах панування постіндустріалізму.

Вартість та оцінка в епоху «суспільства праці» не відповідає оцінці в «суспільстві споживання» і, тим більше, «суспільства знання». Корисність набуває кардинально інших форм, ключові позиції займають фактори престижу, статусу тощо.

Облікова наука формується в соціальному контексті і має вбудовуватися в міждисциплінарну парадигму економічних, соціальних, психологічних та інших наук про суспільство. Облік повинен в своєму практичному втіленні використовувати дедуктивний, індуктивний, описовий, історичний та ін. методи для відображення складних факторів в діяльності виробництва та господарської діяльності в цілому.

Філософські аспекти обліку стають цікавими в періоди кризових періодів в науці, коли змінюються зовнішні умови функціонування науки, розуміння яких вимагає звертатися до епістимологічного філософського аналізу.

Динаміка теоретичного розвитку, її вивчення та аналіз дозволяють виявити відмінності в філософських та ціннісних орієнтаціях облікової системи різних періодів розвитку. Економіка залежить від соціуму і культури, поєднана нерозривно з багатьма соціальними та політичними інститутами, та це економісти визнали недавно, оскільки для цього треба було змінити погляди на онтологію економічної науки та відмовитися від принципів методологічного індивідуалізму.

Потребує обґрунтування нова філософсько-методологічна програма досліджень в обліку, яка базуватиметься на інтегрованому цілісному розумінні взаємозв'язку господарської діяльності і економіки в цілому, зв'язку з інституційним середовищем, суспільством, ціннісними орієнтаціями суспільного устрою.

Ф.Бродель вважав, що економіку в конкретному суспільстві треба розглядати як цілісну ієрархічну структуру, кожен з прошарків якої «проростає» один в одного. Її нижній прошарок матеріального життя, «неоекономіки», свого роду гумусний прошарок, де виростають корені ринку. Його формують домогосподарства, дрібні підприємства, приватні підприємці<sup>20</sup>.

Наукові дослідження у сфері обліку в основному спрямовані на реформуванні практики його ведення і прогнозуванні тенденцій розвитку. Разом з тим, недостатньо вивченими залишаються питання розвитку облікової теорії, яка, як не однократно підкреслював проф. Пушкар М.С. є «примітивним тривіальним набором окремих фрагментарних, малопов'язаних між собою і не аргументованих процедур ведення обліку, відомих ще за часів середньовіччя, який видають за теорію»<sup>21</sup>.

В публікаціях вчених з обліку зустрічаємо дискусії про те чи є облік наукою, які мали б бути принизливим для облікової спільноти науковців. Чому ж усе частіше ми спостерігаємо такі дискусії? Мало того, що вони лунають ззовні, зустрічаються і серед науковців з обліку з причини того, що облікова спільнота не може представити світу свої напрацювання, відмежовується від тенденцій у розвитку суспільства та економіки, заперечує будь-які пропозиції, які не вписуються в «прокрустове ложе» подвійного запису, оберігаючи останній як метод, в який втаємничені обрані (нагадує середньовіччя).

Насправді час поглянути правді в очі: наш таємничий метод подвійного запису не дає всієї потрібної інформації користувачам (окрім фіскальних органів), більше того, прогресивний розвиток інформаційних технологій, нівелює його значення.

Отож, якщо ми визнаємо що облік це наука, то мусимо розуміти що має бути теорія. Струнка і виважена теорія – основна ознака будь-якої науки.

Чи є теорія в обліку? Безперечно, є! Більше того – існує множина цих теорій, що, тим не менше, не ставить облікову науку на рівні з класичними науками, навіть на рівні з економічними науками. Через нерозуміння самої суті обліку, всі невтаємничені в 500-літній метод користувачі, не бачать в ньому потреби і не вважають наукою, а вражають лише технічним опрацюванням даних.

Гордо несемо прапор Луки Пачолі і не бачимо, що наступило 21 століття, сьомий технологічний уклад, постнекласичний етап розвитку науки, постмодернізм та всі інші можливі приставки «ПОСТ». Людство ввійшло в постіндустріальне суспільство (нерівномірно, адже Азія є центром

---

<sup>20</sup> Бродель Ф. Матеріальна цивілізація, економіка і капіталізм, XV-XVIII вв. В 3-х томах, Т.2, М., 2006, С.217. 27

<sup>21</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія / М.С.Пушкар [Текст] – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с., С.5

індустріального розвитку, а Захід – переходить в стадію постіндустріального розвитку суспільства – процес триває), досягає якісно нового рівня розвитку, змінюються цінності, матеріалізм поступається постіндустріалізму.

Інформаційна економіка, економіка знань, постіндустріальне суспільство створюють таке середовище економічної діяльності, яке вимагає від науки нових підходів до розуміння багатьох понять, серед яких ефективність, економічний ріст, облік, прибуток, ефект, соціальний вплив тощо.

Економісти заговорили про кризу науки<sup>22</sup>, а обліковці – ні. У нас все добре, треба лиш трошки підправити, підлатати, удосконалити, нові процеси та явища вмонтувати в усталену систему категорій. Натомість наука потребує кардинальних перетворень і перегляду існуючих теоретичних постулатів, більше того – зміни парадигми. Насправді ця зміна вже відбувається, тільки наукове товариство вагається у її визнанні.

Відбуваються зміни надзвичайно швидко, наука переорієнтовується на гуманістичні орієнтири. Облікова наука потребує нового рівня узагальнень та неортодоксальних (ортодоксальний – той хто послідовний і незмінно дотримується основ будь-якого вчення) підходів у осмисленні сучасних викликів і тут безглуздо заперечувати необхідність сміливих наукових рішень та креативу. Це приводить до того, що практика сама по собі (підприємства впроваджують новітні інформаційні системи, зводячи облік на маргінес), а наука самодостатня у своїй непорушності.

Сучасні теоретичні основи функціонування системи обліку не враховують жодних змін в інформаційних потребах менеджменту в умовах «нової економіки», не розроблено жодних інструментів щодо забезпечення цих вимог, не використовують досягнень системології, інформатики та інших наук, внаслідок чого на практиці проявляється нездатність системи обліку до нововведень та реформування. Підприємства шукають нові шляхи отримання інформації, впроваджують альтернативні, по відношенню до обліку, інформаційні системи і методики, які забезпечують комплексне стратегічне управління підприємством. Такі системи забезпечують надання інформації про фактори і явища які не є об'єктами традиційного обліку. Проте вони найчастіше не забезпечують грошової оцінки, а в основі своїй ґрунтуються на методах підрахунку балів (Scorecard methods), що не дає системної і надійної інформації (“Topplinjen/Business IQ” (2004); “Danish guidelines” (2003); “IC Rating™” (2002); “Value Chain Scoreboard™” (2002); “Meritum guidelines” (2002); “Knowledge Audit Cycle” (2001)).

---

<sup>22</sup> Базилевич В.Д. Зміст та основні напрями парадигмальних зрушень у структурі економічної теорії XXI ст. / В.Д. Базилевич // Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – К.: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2012. – С. 11–15.

Серед таких систем можна виділити ті, які забезпечують стратегічне управління підприємством шляхом збалансування фінансових і не фінансових параметрів, що дозволяє не фінансові показники пов'язати з фінансовими оцінками: “Піраміда ефективності” К. МакНейра, Г. Ланча, К. Кросса (1990 р.); “Balanced Scorecard” Р. Каплана і Д. Нортон (1992 р.); “BSC-модель” Л. Мейзела (в 1992 р.); “Модель EP2M (Effective Progress and Performance Measurement)” К. Адамса, П. Роберта (1993 р.).

Облік є інформаційною системою, а отже повинен мати такі ж функції і виконувати завдання створення необхідної інформації. Якщо виникають інші інформаційні системи поза обліком, очевидно що він не справляється зі своїми завданнями. Виникає конкуренція між MIS (інформаційні системи менеджменту) та AIS (автоматизовані інформаційні системи), що приводить до дублювання функцій та зростання витрат на отримання інформації.

На невідповідність облікової системи сучасним економічним реаліям звертають увагу вчені у галузі економіки, менеджменту, маркетингу, а також зарубіжні і вітчизняні вчені у сфері обліку. Г. Емерсон у своїй книзі «Дванадцять принципів продуктивності» шостим принципом вважає «... швидкий, надійний, повний, точний і постійний облік»<sup>23</sup>, де метою обліку визначає формування таких відомостей (інформації), яких ми через зовнішні почуття не отримуємо та стверджує, що облік дозволяє заглянути у майбутнє. Таким чином доводить, що облік є не лише засобом зворотнього зв'язку, а й основним гарантом ефективної роботи управління.

Ще в 17 ст Ж.Саварі (1675 р.) зазначав, що «Множинність балансів дозволяє примирити непримиримі протиріччя у поглядах на фактори багатства і методи економічного та фінансового аналізу», а Ф.В.Єзерський писав: «співпадіння підсумків в регістрах подвійної бухгалтерії створює ілюзію безпомилковості, однак самі суттєві помилки, пов'язані з віднесенням сум не на ті рахунки, а також помилки в натуральних одиницях не розкриваються через механізм подвійного запису...»

Відома історії і тройна російська бухгалтерія, в якій можливе визначення через облік результатів господарської діяльності на будь-який момент часу, передбачено органічне поєднання синтетичного і аналітичного обліку, використання лише купівельних цін і загальна оцінка цінностей по собівартості.

І.П.Шмельов (1895 р.) пропагував четвертну бухгалтерію з відомими пер мутаціями і модифікаціями балансу, а І.Ф.Валіцький – «макрооблік» - бухгалтерія, яка ведеться з допомогою статистичних методів, адже в основі записів лежать не документи облікової реєстрації, а акти статистичного спостереження.

---

<sup>23</sup> Эмерсон Г. Дванадцать принципов производительности : [Пер. с англ.] / Гаррингтон Эмерсон. - 2-е изд. - М. : Экономика, 1992. - 224 с.

Відомий німецький вчений Е.Шмаленбах (Eugen Schmalenbach) ще в 1919 році опублікував теорію динамічного балансу, де основною метою обліку вважав досягнення економічної ефективності, доводив формування нового економічного порядку та важливість обліку постійних витрат як визначального фактора виробництва. Більше того, допускав «можливість існування різних типів балансових звітів і їх підсумків в залежності від поставленої мети» та відмовився від принципу консерватизму в обліку і робив спроби запровадження виробничої бухгалтерії. Ці наукові здобутки зроблені всупереч традиційній теорії обліку, а тому не мали абсолютного схвалення, проте заклали основу для подальших наукових пошуків в царині теорії обліку.

Недостатність фінансової інформації в обліку спонукала П'єра Дюпона розробити інноваційні фінансові системи та створити показники співставлення ефективності підрозділів компаній<sup>24</sup>. Формула Дюпона (DuPont formula) або піраміда Дюпона вперше була застосована в 20-х роках минулого століття, використовується і в наш час для оцінки впливу різних факторів на рентабельність власного капіталу.

Друкер Питер стверджує, що «комп'ютер фундаментально змінить систему організації і методів ведення бізнесу», а «... основним фактором продуктивності дуже скоро стане інформація», навколо якої потрібно формувати бізнес<sup>25</sup>. Критикуючи облікову систему зазначає, що облік – зосереджений на самому собі, треба внутрішню інформацію доповнювати зовнішньою, лише ззовні існують справжні центри прибутку<sup>26</sup>.

«Стара мова бізнесу стає перепоною а шляху нових методів мислення», а «системи бухгалтерського обліку залишаються «затисненими» в лещатах старої економіки» заявляє Л.Едвінсон, критикуючи традиційну систему обліку<sup>27</sup>.

Цінність знання, які породжують мультиплікативний ефект щодо інших факторів виробництва, здійснюючи вплив на рівень їх ефективності, підкреслюються вченими менеджменту<sup>28</sup>. Відома праця японських вчених І.Ноаки та Х.Такеучі<sup>29</sup> описує знання як джерело конкурентоздатності. Основою ж створення знань є інформація. Таким чином облікова система є продуцентом інформації, на основі якої система менеджменту створює знання.

---

<sup>24</sup> <http://www.dupont.com/corporate-functions/our-company/dupont-history.html>

<sup>25</sup> Друкер Питер Ф. Управление в обществе будущего: Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – С. 60 с

<sup>26</sup> Друкер Питер Ф. Управление в обществе будущего: Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – С. 60

<sup>27</sup> Лейф Эдвинсон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 248 с.

<sup>28</sup> Teece D.J. Firm organization, industrial structure and technological innovation. Journal of Economic Behavior and Organization. — 2001. — 224 с.

<sup>29</sup> Ноаки И., Такеучи Х. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах / Пер. с англ. - ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 384 с.

Традиційний облік володіє механізмами збору обробки, узагальнення інформації, але не отримання нових знань. Саме створення інформаційних ресурсів та отримання з них нових знань повинно стати майбутнім пріоритетом розвитку облікової науки і практики. Знання – це відображення того чи іншого боку об'єктивної дійсності, виражене у вигляді ідей (понять, уявлень чи суджень про якийсь предмет чи явище).

Система збалансованих показників Р. Каплана і Д. Нортон<sup>30</sup> покликана усунути недостатність інформації для стратегічного управління, а теорія обмежень системи Е.Голдрата (Theory of constraints) виявлення ключового обмеження в системі та його усунення або модифікація для досягнення успіху всієї системи висвітлила проблемні аспекти в обліковій методології.

С. Діпіаза, Р.Еклз, критикуючи концепцію фінансової звітності, пропонують трьохрівневу модель інформаційної системи, наділяючи фінансового директора функціями інтегратора, який об'єднує три рівні інформації<sup>31</sup>. Подібні заяви щодо неспроможності фінансової звітності задовольняти запити користувачів ми чуємо від підприємців і політиків. “Виникла необхідність перейти на облік нового рівня, і саме той, який здатний виміряти енергію руху компанії з точки зору її ринкового стану, лояльності клієнтів і т.д.”, – стверджує підприємець Білл Давидов<sup>32</sup>.

Таких прикладів можна наводити багато і вони є свідченням того, що можливості традиційного обліку вичерпані, почалася криза в обліковій науці. Система, заснована на принципах п'ятсотлітньої давності та методології подвійного запису вступає в протиріччя з постіндустріальним типом розвитку суспільства та постіндустріальною економікою.

У період формування індустріальної формації облік набуває сучасного образу і розвивається на принципах нормальної науки, хоча й зберігає початкову парадигму подвійного запису. Поступово проявляються недоліки і протиріччя нормальної науки до того часу, поки не настає криза парадигми обліку середніх віків, яка може бути подолана лише революцією в науці та формуванням нової парадигми. Якраз ми живемо в епоху кризи, коли облік подвійного запису сковає ініціативу новаторів, які пропонують отримувати інформацію за допомогою різноманітних методів і технічних засобів обробки даних<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп—Бизнес», 2003, 304 с.

<sup>31</sup> Дипиаза С.А. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Сэмюэл А. Дипиаза-младший, Роберт Дж. Эклз. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

<sup>32</sup> Los Angeles Times, 1995. August – Цитовано за: Лейф Эдвинсон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 248 с.

<sup>33</sup> Пушкар М.С. Семанюк В.З. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. Випуск 1-2. 2017 – С. 7-20

Дослідження традиційної моделі обліку в Україні показують, що вона не спроможна повністю задовольнити запити менеджерів на необхідну для них інформацію. Б. Філіп, С. Мітчел та у одній із своїх праць зазначають: “Модель традиційного бухгалтерського обліку не пристосована для нової економіки, тому потрібно або змінювати модель обліку, або ж компанії повинні включити в свої щорічні звіти додаткові розділи”<sup>34</sup>. Розвиток економічних та виробничих відносин вимагає нової інформації про об'єкт управління, традиційна ж модель обліку (стара мова бізнесу) стає перешкодою для розвитку нових методів мислення<sup>35</sup>.

Вже вичерпані традиційні підходи до визначення бухгалтерського обліку, шляхів його розвитку і можливості розвитку теорії і методології обліку в нових соціально економічних умовах. Структура бухгалтерського обліку стає стримуючим і економічно невиправданим для бізнесу фактором. Виникли сутнісні і термінологічні проблеми, пов'язані з новими кількісними характеристиками понять: активи, пасиви, капітал, резерви, доходи, витрати (нові властивості, тенденції, закономірності)<sup>36</sup>.

Не можна не погодитися з професором В.Д. Новодворським у тому, що „необхідна теорія, яка дозволяла б практично керуватися лише загальними обов'язковими і внутрішньо не суперечливими принципами, які в кожному конкретному випадку дозволяють розумно вирішувати завдання за певних умов”<sup>37</sup>.

“З часу появи книжкової форми обліку, – вказує М.Ю. Медведєв, – лише деякі методологічні нововведення, кардинально змінили уявлення про бухгалтерський облік, серед яких подвійний запис, калькулювання собівартості і оцінка за нормативною вартістю”<sup>38</sup>.

Проф. Я.В.Соколов зазначає, що “традиційна бухгалтерія характеризувалася рядом негативних рис – змішуванням проблем теорії і практики, схоластичністю, спеціалізацією, натуралістичністю, техніцизмом, історичністю”<sup>39</sup>.

Давидюк Т.В. стверджує, що виникає потреба у переході на облік нового рівня, оскільки модель традиційної обліково-аналітичної системи не

---

<sup>34</sup> Beaulieu, P., S. L. Mitchell Williams and M. Wright. 2002. "Intellectual Capital Disclosure Practices in Sweden". In World Congress on Intellectual Capital Readings, edited by Nick Bontis. Boston: Butterworth-Heinemann.

<sup>35</sup> Лейф Эдвинссон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005. – 248 с

<sup>36</sup> Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2005. № 3. С. 45–49.

<sup>37</sup> Новодворский В.Д. Бухгалтерский учёт производственных ресурсов (вопросы теории и практики) / В.Д. Новодворский – М.: Финансы и статистика, 1990. – 148 с., с. 21

<sup>38</sup> Медведєв М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – С. 752., с. 667-678

<sup>39</sup> Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – с. 371.



пристосована до економіки, побудованої на знаннях<sup>40</sup>. Гнилицька Л.В. підкреслює, що «існуюча теорія бухгалтерського обліку та аналізу уже не забезпечує можливостей адекватної оцінки практики перебігу економічних процесів у реальних ринкових умовах, оскільки ґрунтується на вивченні переважно статистичних економічних процесів, в той час як більшість підприємств існують в динамічних умовах невизначеності»<sup>41</sup>

Система бухгалтерського обліку від періоду свого становлення серйозних теоретичних зрушень не зазнала, а тому й надалі характеризує підприємство і результати його діяльності за першопочатковою концептуальною основою – стверджує професор Яремко І.Я.<sup>42</sup>.

Професор Легенчук С.Ф. погоджується з теоретичною недосконалістю, недостатньою теоретизацією методології, системного розпорошеністю, методологічною недосконалістю, низькою точністю бухгалтерського знання<sup>43</sup>.

Російські вчені В.Керімова та П.Селіванов<sup>44</sup> вживають епітет «помертний» до традиційного бухгалтерського обліку підкреслюючи його нездатність надавати інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень.

Уточнення потребує саме поняття «бухгалтерського обліку» і введення в науковий обіг/оборот сучасного його визначення та назви науки, дослідження потребує механізм формування зв'язків між обліковою теорією та іншими економічними і соціальними науками, а також зв'язків між системою обліку та іншими економічними системами на різних рівнях управління в практичній діяльності. Білоруський підручник за авторством Пономаренко П.Г. облік називає «господарським», при тому що назва підручника «Бухгалтерський облік», і визначає його як систему кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності підприємства з метою контролю і ефективного управління нею<sup>45</sup>. Н.В. Пошерстник виділяє також оперативний, статистичний і бухгалтерський облік, поділяючи останній на управлінський і фінансовий<sup>46</sup>.

---

<sup>40</sup> Давидюк Т.В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки // ВІСНИК ЖДТУ – № 2 (52) – С. 20-22

<sup>41</sup> Гнилицька Л.В. Напрями удосконалення облікової системи з метою забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання // Науково-технічний збірник № 100. Комунальне господарство міст – С. 144-153. – с.145.

<sup>42</sup> Яремко І. Й. Адаптація облікової системи до умов сучасної економіки/І. Й. Яремко // Фінанси України, 2006. т.№ 8.-С.146-152

<sup>43</sup> Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія / С.Ф.Легенчук – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 7

<sup>44</sup> Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. N 4.

<sup>45</sup> Пономаренко П.Г. БУ-Минск, с. 7

<sup>46</sup> Пошерстник Н.В. Самоучитель по бухгалтерському учету [ел.рес. :[thelib.ru/books/nadezhda\\_posherstnik/samouchitel\\_po\\_buhgalterskomu\\_uchetu\\_read.html](http://thelib.ru/books/nadezhda_posherstnik/samouchitel_po_buhgalterskomu_uchetu_read.html)]

У переважній більшості підручників та й наукових публікацій ми зустрічаємо такі види обліку як оперативний, бухгалтерський, статистичний, податковий, фінансовий, управлінський тощо. Такий стан речей в теорії схожий на еkleктизм і не академічність суджень. Навіть курс «Теорія обліку» не включено в освітній стандарт підготовки фахівців з обліку, натомість викладається «Бухгалтерський облік (основи)». В умовах швидкого суспільного розвитку не достатньо таких трактувань та визначень обліку, які ми зустрічаємо в сучасних підручниках з теорії: «Облік це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею» (визначення взято нами наймання, адже всі вони практично несуть один і той же зміст)<sup>47</sup>. Прогресивнішим є визначення Ф.Ф.Бутинця: «Бухгалтерський облік – динамічна система, яка постійно відображає зміни господарської діяльності для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності»<sup>48</sup>.

Проте, визначення обліку повинно розкривати всі його аспекти як системи, показувати облік не лише як функцію управління, а й як науку, як об'єкт права, як елемент соціального, економічного та суспільного устрою, адже через відсутність глибокого теоретичного обґрунтування облікової системи та її підсистем існують різні розуміння одних і тих же понять, категорій і навіть об'єктів обліку.

Вузьке розуміння обліку негативно позначається на іміджі науки про облік, як такої, що не має своєї теорії, відстає від практики і запитів користувачів, не генерує актуальної інформації про діяльність господарства, не має зв'язку з іншими економічними, природничими, гуманітарними і технічними науками, користується застарілим методологічним апаратом досліджень та ін. Цей підхід до пізнання не відповідає навіть назві методологічного, який, в своїй основі набагато складніший від того, що так поширений у середовищі науковців з обліку.

За багатотисячну історію обліку сформувалася певна система наук облікового циклу в якості інструментарію для розв'язання завдань практики. У такій системі одні науки розвиваються на власному теоретичному рівні, а інші – на емпіричному рівні. Філософія обліку, теорія аналізу, контролінг займають вищі щаблі в системі теоретичних узагальнень, фінансовий та управлінський облік, теорія обліку, фінансовий аналіз, контроль – середній рівень, а прикладні чи пограничні науки – нижчий рівень, що ґрунтується на емпіричних даних. Для того, щоб перейти від емпіричного до теоретичного рівня досліджень необхідно використати рефлексію, яка означає акт самоусвідомлення,

---

<sup>47</sup> Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: навчальний посібник / Л.Г. Ловінська, Я.В. Олійник, Л.О. Галат [Текст] – К.: КНЕУ, 2005. – 329 с., С. 9

<sup>48</sup> Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець [Текст] – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с., С.

самопізнання способів у системі науково-пізнавальної діяльності. Мова йде про акт мислення, спрямований на виявлення і свідомий контроль основ, умов і засобів діяльності, які формують і розвивають наукові знання<sup>49</sup>.

Формування наукової теорії обліку дозволить вивести науку про облік на новий рівень, перетворити непопулярну спеціальність в ключову і найбільш престижну через підвищення творчого потенціалу облікових працівників, адже ми відстали від передових країн в технологічній сфері і управлінні, рівень вітчизняного менеджменту не відповідає світовим стандартам.

Слід погодитись із думкою проф. Бутинця Ф.Ф. про те, що «змінюється і розширюється коло користувачів облікової інформації»<sup>50</sup>, саме це, в свою чергу, вимагає особливого ставлення задля недопущення спекулятивних та шахрайських дій учасників ринку. Але, в той же час, «саме користувачі задають мету обліку та структуру інформаційних ресурсів»<sup>51</sup>, що потребує знаходження певного балансу інтересів з огляду на дуже різнобічні та різні запити, особливо в умовах посткризових перетворень.

Інтереси підприємства повинні бути гармонійно пов'язаними з інтересами інших суб'єктів зовнішнього середовища. В межах підприємства для вивчення і керування економічною безпекою необхідно застосовувати системний апарат, який дозволить групувати інтереси за ступенем їх значимості, локалізації та рівнем прогнозованості<sup>52</sup>.

Існує потреба у більш якісній інформації про діяльність бізнесу, яку створюватиме система обліку. Професор П.О. Куцик зазначає, що «основою наукового підходу до інтеграції будь-яких інформаційних систем, включаючи підсистеми господарського обліку, повинна бути теорія інформації та прикладна інформатика. Крім того, використання інформації у процесі управління суб'єктами господарювання має прямий зв'язок з теорією управління та її прикладною сферою – операційним менеджментом»<sup>53</sup>.

В сучасній теорії обліку основна увага приділяється схемам класифікації рахунків та відображення подій, в той час як теорію управління базами даних більше хвилюють самі об'єкти які підлягають класифікації. Удосконалення обліку відбувається через його адаптацію до міжнародних стандартів, проте ми

---

<sup>49</sup> Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

<sup>50</sup> Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328с.

<sup>51</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.

<sup>52</sup> Богдан О.І. Дослідження інтересів підприємства щодо його економічної безпеки / О.І. Богдан, С.О. Михайлюк. – Вісник економічної науки – 2009 №1. – 36-38с.

<sup>53</sup> Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні // Облік і фінанси. Випуск4 – С. 52-59

погоджуємося з думкою Чайковської Л.А. про те, що перспектива розвитку бухгалтерського обліку базується на тенденціях наближення до принципів та вимог закріплених в міжнародних стандартах фінансової звітності, а сучасна теорія бухгалтерського обліку по суті, не дивлячись на досягнуті результати знаходиться в певній кризі, виходом з якої є перегляд завдань, переформулювання підходів до викладення основних теоретичних положень<sup>54</sup>. Стандарти обліку є примусовими інституційними тисками, що впливають на систему обліку.

За словами Пушкаря М.С. «традиційна бухгалтерія ґрунтувалась на використанні лише методологічного підходу до вивчення об'єктів дослідження, а тому виявилась непередготовленою до тих змін, які відбулися у суспільстві»<sup>55</sup>. Кутепов А.С. зазначає, що «бухгалтерський фінансовий облік не в повній мірі забезпечує менеджерів різних рівнів інформацією, особливо стратегічного характеру, пропонуючи вирішити цю проблему шляхом ведення сегментарного обліку і звітності». Слушно зауважує, що потрібні дослідження у сфері різних категорій сегментів: внутрішніх, зовнішніх, інноваційних, стратегічних тощо – та це не проблеми фінансового обліку.<sup>56</sup>

«Система обліку, хоча й має 500 літню історію, знаходиться в жахливому стані. Більшості підприємств ми не можемо запропонувати систему обліку, яка б хоч чогось вартувала»<sup>57</sup>. В обліковій науці розвинулася функціональна сліпота у відношенні своїх недоліків. обліковці не від того страждають, що не можуть вирішувати свої проблеми, а від того, що не бачать їх. Теорія в сучасних підручниках – техніка ведення подвійного запису.

Всі чекають перевірених концепцій, безпомилкових рекомендацій, а треба вийти за межі традиційного мислення і традиційної свідомості, змінити систему формування і сприйняття інформації. Будь яка теорія має зміст коли вона відкриває нові горизонти знання.

Традиційна теорія обліку займає ще хитке, але тривале положення mainstream, проте вже не дає нам уточнених і розширених характеристик багатьох понять, а це в свою чергу не дозволяє представити облік як єдиний процес моніторингу за зовнішнім і внутрішнім середовищем бізнесу, за бізнес-процесами та діяльністю економічного суб'єкта в цілому. До певного часу ця

---

<sup>54</sup> Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика : автореферат .... Д.э.н., - Москва , 2007.- С.14

<sup>55</sup> Пушкарь М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль:Економічна думка, 1999. – С. 25

<sup>56</sup> Кутепов А.С. Сегментарная отчетность в системе финансового учета коммерческих организация : автореф. Дис. . к.э.н., 08.00.12. – Ростов-на-Дону, 2009, 27 с.

<sup>57</sup> Друкер Питер Ф. Управление в обществе будущего: Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – С. 65.

система, яка ґрунтується на парадигмі подвійного запису виконувала свою мету, проте з розвитком економічних відносин це їй вдавалося все важче. Нові дослідження, які не вписуються в традиційну парадигму, стають загрозою для пануючої методології. Ось ми впритул підійшли до точки неповернення: або облік як наука зміниться докорінно, або ж зникне з переліку економічних наук і буде поглинутий іншими.

Методологія обліку була створена для підприємств індустріального суспільства, які створювали виключно матеріальні цінності, використовували як мотивацію методи «батога і пряника». Нові умови господарювання приводять до змін самих форм діяльності, а також виникнення нових форм господарювання. Ці «нові» підприємства формують інтелектуальну організацію, ключовим ресурсом якої є знання і нематеріальні активи (Google, Microsoft, Apple та ін.). Сучасна економічна система не відповідає традиційним теоретичним моделям описаних термінами ринок. Саме тому економіка вимагає дійсно нової теоретичної парадигми. Бізнес стає складним і глобальним явищем. Економіка вивчає його лиш частково з точки зору системи управління. За межами досліджень економістів та обліковців залишається змінне і ризикове зовнішнє середовище.

«Світ змінився, знання застаріли, добитися успіху може тільки той, хто відрізняється від усіх. Нема більше «звичайного бізнесу, ми повинні перетворити його в «бізнес в стилі фанк». В сучасних компаніях від 70 до 80 % всього, що робиться людьми, робиться з допомогою їх інтелекту. «Мозок значно переважає традиційні засоби виробництва – сировину, робочу силу, капітал»<sup>58</sup>.

Епоха індустріалізму дала нам впевненість, що людей треба контролювати і управляти ними. Вона дала нам уявлення про облік в якому люди розглядаються як витрати (заробітна плата), а машини – як активи. Люди у звіті про прибутки і збитки проходять по статті витрат, а обладнання – інвестицій. Отже, «основний засіб виробництва» це людський мозок. Яку інформацію про це можна отримати з облікової системи? Що можна сказати про амортизацію коли існують активи які «в міру їх використання розвиваються (наприклад знання), а не амортизуються подібно матеріальним ресурсам, більше того знання мобільні, ви можете легко віднести їх з собою». В постіндустріальному світі цінними стають не відчутні у матеріальному розумінні речі, 70% вартості автомобіля – нематеріальна, інтелектуальна частина.

Проте досвід облікової роботи полягає якраз в удосконаленні фінансової звітності матеріальних активів і капіталу. Традиційні форми обліку не володіють

---

<sup>58</sup> Кьелл Нордстрем, Йонас Риддерстрале. Бізнес в стилі фанк. Капітал пляшет под дудку таланта – СПб.: Стокгольмская школа экономики – 2008. –280 с.

методиками адекватної оцінки та формування інформації про інтелектуальні ресурси, нематеріальні активи, знаннєвий потенціал, гнучкість та здатність до продукування нових знань співробітниками, потреби споживачів та всі інші потенційні можливості бізнесової системи не вписуються в традиційну модель обліку. Спроби включити такі нові об'єкти обліку в традиційну методологію не мають успішних результатів. Необхідність диференціації, превалювання якості, дизайну, іміджу, а отже інтелекту та нематеріальних активів над матеріальними складовими бізнес-процесів, вимоги стейкхолдерів щодо інформації соціального та екологічного характеру, вимоги менеджменту щодо інформації стратегічного і прогнозного характеру – стали основними викликами для системи обліку.

В постіндустріальному суспільстві бізнес може бути лише швидкозмінним, або ж не існуватиме взагалі. Чи можна приймати оперативні рішення за звітністю, яка формується постфактум за квартал, в кращому випадку? Саме неспроможність облікової системи задовольнити потреби менеджменту в інформації, нездатність створювати інформаційні ресурси призводить до того, що управління за обліковими звітами залишилося в далекому минулому, менеджмент залишився один на один з хаосом і невизначеністю, працюючи в режимі реального часу і не маючи надійного джерела інформації про процеси які відбуваються навколо бізнесу та всередині нього.

В постіндустріальному суспільстві технології, інститути, цінності, бізнес процеси змінюються докорінно, обліковці повинні в цьому контексті переосмислити свою роль в економічних процесах, інноваційно підходити до вирішення поставлених перед ними завдань.

Зрозуміло, що ці зміни не є надто помітними в реаліях економіки України, та їх поява може стати настільки стрімкою, що часу на зміни в обліковій науці не буде. Облік як наука ризикує опинитися за межами розвитку науки та технологічного процесу і буде поглинутий більш прогресивними науками, або зліквідований за відсутності потреби у сформованій ним інформації, яка з легкістю може автоматично оброблятися комп'ютерними програмами. П.Друкер стверджує, що відбувається радикальна трансформація суспільного устрою та формується нова система цінностей передових країн світу з ринковою економікою. Господарська діяльність стає комплексною та не оцінюється виключно економічною доцільністю і матеріальним результатом, а корпорації можна вважати соціальними інститутами<sup>59</sup>.

Саме тому облікова спільнота змушена адекватно рефлексувати на зміни і аналізувати адаптацію своєї науки до змін, спричинених становленням

---

<sup>59</sup> Друкер П. Посткапиталистическое общество // Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология / Под ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999.

постіндустріального суспільства. Основою таких змін мусить стати створення теорії облікової науки, оскільки в обліку немає єдиного підходу до побудови облікових теорій.

Професор В.М. Жук стверджує що теорія не встигає за практикою<sup>60</sup> в результаті чого підприємства задовольняють свої потреби у інформації створюючи альтернативні інформаційні системи, що може зіграти злий жарг з обліком. Якщо ти стоїш – ти відстаєш. Ми стоїмо вже 500 років. Внаслідок відсталості від сучасних умов розвитку суспільства та економіки, від потреб користувачів, облік перестає бути основним інструментом в управлінні підприємством. В процесі прийняття рішень бухгалтери вже не відіграють провідних ролей, оскільки створювана ними інформація не відображає суть бізнесу і не дозволяє вирішувати актуальні питання.

Обліковці не бажають знати що таке нооекономіка (ноосфера - парадигма цивілізаційного розвитку, яка базується на гармонізації взаємодії природи (біосфери) і суспільства, були визначені і обґрунтовані В.І. Вернадським та П.Т. Шарденем.), постіндустріальна економіка: матеріальне поступається нематеріальному виробництву; земля, капітал і праця – інформації і знанням; праця, що базується на матеріальному інтересі замінюється творчою працею яка є внутрішньою потребою. Сама ринкова економіка стала на шлях руйнації через формування кібернетичного простору, мережево-інформаційного суспільства, ноогенетичних трансформацій.

В економіці завойовує визнання антропосоціоцентристська визначеність відповідної парадигми економічних знань, де «людина - початок та безпосередня мета економічного процесу, його суб'єкта і водночас об'єкт», панує постматеріальна система цінностей, «економіка тіла» замінюється на «економіку душі».

Класична економічна теорія виявляється непридатною, в економічній теорії визнають таке явище як «криза науки». Аналіз розвитку науки в термінах нових напрямів та шкіл показує, що вона являє собою неперервний процес адаптації економіко-теоретичного дослідження до потреб суспільства<sup>61</sup>. Виникнення кризи науки в цілому та теорії зокрема ми спостерігаємо зараз. Вчені та експерти заговорили про труднощі з виявленням елементів предмету та його ідентифікації в цілому, про невідповідність теорії вимогам часу. «Спостерігається системна, методологічна криза бухгалтерського обліку,

---

<sup>60</sup> Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8-9. – С. 14-23.

<sup>61</sup> Будович Ю.И. Многомерная конструкция теории предмета экономической науки. Автореферат... д.э.н. 08.00.01 –Экономическая теория – Москва, 2011- 50 с. – С. 3

оскільки наука бухгалтерського обліку не володіє об'єктивною теорією і методологією, яка була б адекватною вимогам сучасності» зазначає професор Легенчук С.Ф.<sup>62</sup>

Розробка сучасної теорії обліку за значимістю і потенційних наслідках є однією з пріоритетних наукових проблем сучасної економічної науки, адже традиційна система обліку створена для підприємств індустріального суспільства. В сучасних спеціалістів правила камеральної, подвійної статистичної або подвійної динамічної бухгалтерії зливаються в одне поняття «бухгалтерський облік». Натомість в постіндустріальній економіці на ринок виходять підприємства зі специфічними бізнес-процесами (електронна комерція, інтелектуальні бізнес розробки), яким система створення інформації за традиційними принципами не дає відповідної підтримки. Для таких підприємств бухгалтер повинен стати експертом з надання релевантної інформації. Методи обліку повинні стати інструментом при побудові інформаційних адаптивних систем що враховують і зовнішню обстановку і внутрішній стан економічної системи зміну критеріїв управління, побудову нових критеріїв адекватним поставленим завданням. «Облік треба розцінювати як мотивовані/ зацікавлені зусилля замість того, щоб розглядати його техніцизм та посередництво у ефективності прийняття рішень. Облікова система має прагнути до задоволення інформаційних потреб у досить специфічних економічних, соціальних та політичних інтересах» – писав Хопвуд.

Відсутність комплексного моніторингу з боку облікової системи за діяльністю бізнесу негативно впливає на систему прийняття рішень в аспекті гнучкості та оперативності, а також стратегічного управління. Відсутні зв'язки між різними аналітичними та обліковими показниками, а також низка показників, яких потребує менеджмент в цілому відсутня. Це заважає створити адекватну модель бізнесу на всіх рівнях управління та гнучко реагувати на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища, адаптуватися до змінного середовища та відповідати вимогам стійкого розвитку у процесі неперервного вдосконалення.

Існує необхідність розробки нових методичних підходів до вирішення поставлених перед обліком завдань. Потрібен ентропійний підхід та визначення вимірюваності всієї економічної системи, використання агрегованих показників результативності, ефективності і стійкості бізнесу та їх співставність.

На засіданні Римського клубу в 1968 р. прозвучали негативні оцінки щодо способу мислення та існуючих форм людської економічної діяльності. Це підтверджують роботи Д. Белла, Дж. Гелбрейта, П. Дракера, Л. Туроу, Д.

---

<sup>62</sup> Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: Монографія / С.Ф. Легенчук – Житомир: ЖДТУ, 2010



Несбіта, Є. Масуда, О. Тоффлера, Д. Медоуза. В цьому контексті виникла необхідність переосмислити досягнення економічної науки та науки про облік особливо, назріла неминуха зміна парадигми в економічній науці в цілому, та в обліку зокрема, а також перехід від традиційного (адитивного) уявлення про явища і процеси економічного життя до асоціативного їх представлення.

Сучасний світ не лінійний, змінний, відкритий і креативний, складний і нестабільний, а тому вимагає брати до уваги широкий контекст щодо досліджуваних явищ і подій та контекстуалізувати свої знання, розвивати холістичне бачення, розуміти складні структури.

Традиційна парадигма в обліковій науці характеризується пануванням подвійного запису і довгі роки слугувала для вирішення проблем в системі створення інформації про господарську діяльність. Протягом сотні років ця парадигма була в основі «нормальної науки» про облік.

Наукове співтовариство пропонувало вирішення багатьох проблем в рамках традиційної парадигми, подавляючи всяку новизну. Проблеми, які виходили за межі дозволеного «проблемного поля», оголошувалися недоцільними або ненауковими, відносили до інших дисциплін, наприклад облік майбутніх подій. За останні 20-30 років появилися низка видів обліку, які в тій чи іншій мірі вирішують основний недолік традиційного бухгалтерського обліку, що зводиться до панування бухгалтерських оцінок, які дуже далекі від реальності<sup>63</sup>. Авторське бачення цієї проблеми описано в статті «Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку»<sup>64</sup>

Зародження нової парадигми не дозволяло нормальній науці співвідносити результати своїх досліджень з практикою якою керує традиційна парадигма. Більшість наукових досліджень і дисертацій спрямовані на удосконалення способу досягнення результатів та в подальшому шліфуванні ведучої парадигми розширюючи її сферу і точність застосування. Вчені працюють над тими проблемами які можуть бути вирішені в рамках традиційної парадигми існуючих методів. Отримання нових знань в цих умовах неможливе, нові теорії не виникнуть.

Парадигма ширше за поняття теорії і передує їй. Важлива задача методології бухгалтерського обліку на сучасному етапі полягає у всесторонньому дослідженні всього апарату отримання нового знання в т.ч. і в суміжних з бухгалтерським обліком науках. В основі функціонування наукового інституту є його «парадигма» як сукупність узагальнених ідей, гіпотез,

---

<sup>63</sup> Максименко А.Н. Идентификация и отражение в учете экономических ситуаций / А.Н. Максименко // Учет и статистика. – 2008. – № 12. – С. 75–78.

<sup>64</sup> Семанюк В.З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку/ В.З. Семанюк // Вісник ТНЕУ. – 2009.– Випуск 3. – С.12-116

методологічних підходів, котрі розділяються даним науковим співтовариством, є прийнятними для інших інститутів та оформлені у вигляді наукових теорій. В разі, коли в рамках існуючих теоретичних постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним питання необхідна зміна його парадигми<sup>65</sup>.

У відповідь на ці проблеми з'являються різні концепції та теоретичні конструкти, які мають на меті її вирішення. Відомі нам: концепція обліку для стратегічного управління (Goold, 1986; Simmonds, 1983); нова інституціональна теорія бухгалтерського обліку (В.М. Жук); концепція «стратегічного екзаунтингу» (С.М. Деньга, Ю.А. Верига); «теорія багатоцільового обліку» (С.Ф. Голов); «багатоваріантна методологія обліку» (Легенчук С.Ф.); «подвійна інформаційна динаміка» (Н.М. Малюга); концепція «управлінського обліку» (Л.В. Нападовська); інтелектуальна система обліку або «інформологія» (М.С. Пушкар); «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління» (А.В. Шайкан); концепція «екологічного обліку» (І.В. Замула) та інші.

Проте мусимо зазначити, що всі ці підходи до розвитку чи то побудови облікової теорії базуються на єдиному методологічному підґрунті – пануванні подвійного запису як єдино можливого в обліковій науці, а тому не дозволяють науковому співтовариству переглянути свої погляди і поставити під сумнів обґрунтованість теоретичних основ обліку та їх відповідність сучасному стану економічних відносин.

Нова парадигма повинна запропонувати вирішення тих проблем, які не може вирішити традиційна парадигма. Традиційна теорія не є «поганою» і з успіхом застосовується до тих об'єктів, які вона може пояснити адекватно. У відповідності до теорії Т. Куна (визнає існування кількох парадигм в науці), таку теорію не треба відкидати, а залишити її як вірну в тому випадку, коли вона пояснює певну реальність (за потреби її можна переформулювати).

Нова парадигма обліку повинна базуватися на інформації як засадничому факторі розвитку підприємств, і її трактування не відкидатиме парадигму подвійного запису, а розширюватиме для задоволення всіх вимог наукової теорії. Взаємозбагачення парадигм дозволить обліковій науці вийти на новий, якісний рівень.

Опір новим парадигмам традиційно-орієнтованих вчених ґрунтується на фундаментальному нерозумінні природи і функцій наукової теорії. Основна функція облікової науки, розробка і систематизація об'єктивних знань про

---

<sup>65</sup> Kuhn T.S. «The Function of Dogma in Scientific Research». Pp. 347-69 in A. C. Crombie (ed.). Scientific Change (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9-15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963.

діяльність економічних суб'єктів та економічні процеси. Наука про облік несе в собі дві місії: перша – отримання нових знань (теорія), другий – сума знань і їх використання з метою пояснення та прогнозування економічних процесів і явищ.

Основою зміни парадигми є зміна умов діяльності та вимог управління на всіх рівнях. Поява антиентропійних підходів мислення в побудові економіки також змінює спосіб управління, який в загальному також визначає базис формування нової парадигми бухгалтерського обліку.

Відмова вітчизняних учених від перегляду принципів і методів бухгалтерського обліку означатиме безперспективність його розвитку та необхідність створення теорії нової інформаційної системи, здатної забезпечити сучасні потреби різноманітних інституцій.

Панування парадигми подвійного запису у всіх теоріях які пропонувалися обліковою спільнотою незаперечне. Я.В. Соколов – відомий вчений в галузі облікової науки – вважав подвійний запис методологічною межею/границею сучасного обліку, не приховуючи певної міфологізації цього методу та перебільшення його можливостей у відображенні на рахунках будь-якого факту господарської діяльності.

Подвійний запис в сучасній теорії обліку обмежується, до того ж, чотирма типами змін балансу (так звані пермутації і модифікації), що виводить за межі подвійного запису багато фактів господарської діяльності, які неможливо представити в традиційних облікових реєстрах чи формах звітності, а також та фактів чи подій, які мають вплив на господарську діяльність та не оформлені юридично.

Саме панування подвійного запису як єдиної методологічної основи облікової науки вибудовує границі в її розвитку. Легенчук С.Ф. називає подвійний запис захисним поясом облікової науки<sup>66</sup>.

Знову ж таки згадаємо Соколова Я.В., який стверджував, що «подвійний запис (диграфізм) на протязі декількох століть був головним і єдиним варіантом концептуальної реконструкції фактів господарського життя і, всупереч поширеним уявленням, не був ідеальним способом відображення економічних та юридичних відносин між господарюючими суб'єктами, адже не може відобразити багатьох фактів господарського життя і провокує прикрашання реально стану справ»<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія / С.Ф.Легенчук – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.

<sup>67</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт как сумма фактов хозяйственной жизни. — М. : Магистр ИНФРА-М, 2010. – с. 144

У цьому контексті Я.В.Соколов виділяє 32 парадокси бухгалтерського обліку, які виникають у процесі господарювання та складності і протирічності господарського процесу, а першим парадоксом є те, що «бухгалтерський облік неможливо зрозуміти із нього самого, оскільки він є процедурою реєстрації фактів господарського життя, але процедура не розкриває змісту цих фактів»<sup>68</sup>. Це означає що ці факти можна відтворити (інформацію про них), але не зрозуміти їх суті. Та й варіантів прочитання облікової інформації на думку Ж.Дерріде є багато, що нівелює очікування користувачів на співпадіння символів та знаків з їх змістовим наповненням.

Вивчаючи парадокси обліку за Соколовим В.Я. розуміємо, що облікова наука не враховує апперцепції користувачів, або іншими словами, «економічного рефлексу» на інформацію. Наприклад парадокс «прибуток є – грошей немає» є класичним прикладом сприйняття облікової інформації її користувачами.

Зведення подвійного запису до рангу містичного методу облікової науки привело до того, що тепер ця наука вимагає демістифікації інформації з облікових звітів і представлення їх у формі доступній різним групам користувачів, «Ми живемо в складний час: стара велика бухгалтерія повільно вмирає. Їй на зміну стрімко йде більш реалістична творча бухгалтерія завтрашнього дня»<sup>69</sup> - писав Соколов Я.В., розуміючи глибину і неминучість революційних процесів в обліковій науці.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства, потрібні розробка інтегрованої системи інформаційного забезпечення управління, розширення предмета обліку та розробка новітніх методів обробки і створення інформації. Це забезпечить відповідність можливостей системи обліку потребам користувачів в умовах постіндустріальної економіки. Таким чином, з позиції теорії постіндустріального суспільства теорія обліку вимагає нової редакції з врахуванням досягнень економічної та інших наук. Сучасна теорія обліку повинна вивчати облік як систему і досліджувати його з точки зору макроекономіки, мікроекономіки, права, податків, соціальної та корпоративної відповідальності, етики, біхевіоризму тощо.

Розуміння обліку, як складної мисленнєвої діяльності приведе до переосмислення існуючих облікових традицій, дозволить звернути увагу на філософський, соціальний, історичний, психологічний та інші аспекти розвитку науки про облік.

---

<sup>68</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт как сумма фактов хозяйственной жизни. — М. : Магистр ИНФРА-М, 2010. – с. 147

<sup>69</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт как сумма фактов хозяйственной жизни. — М. : Магистр ИНФРА-М, 2010. – с. 213

Зміна парадигм відбувається коли нові явища стають у протиріччя з ідеалами, нормами, критеріями наукової діяльності. Нові ідеї оцінюються за старими критеріями.

Побудова наукової теорії за Т. Куном це історично контингентний продукт складної взаємодії процедури прийняття проблем і ефективності їх вирішення в рамках змінних парадигм. В науковій спільноті робиться спроба побудувати альтернативну теорію обліку, проте відбувається лише розмежування проблем та розширення дискурсу, а не пошук їх вирішення.

В цілому економічна наука вийшла за рамки «нормальної науки» – відбувається переосмислення методології та теорій, що вимагає аналізу зміни, розвитку та функціонування економічного знання.

Метою розвитку теорії обліку є обґрунтування основних положень змісту та структури облікової системи, з'ясування відповідності теоретичної бази завданням трансформації економічної системи та визначення інформаційних потреб користувачів, які вона задовольняє. Названа мета доводить необхідність у теоретичній концептуалізації суті і структури облікової системи, визначення її форм та зв'язків з іншими економічними та соціальними інститутами, які мають вплив як на формування облікової системи так і на економічний розвиток.

Облікова система є складною, нелінійною, а отже, і відкритою еволюціонізуючою, динамічною системою, здатною до вдосконалення і розвитку. На сучасному етапі розвитку людства облікова система персоніфікується стосовно до конкретних умов функціонування, а тому набуває своєї власної форми буття.

Неверов А.Н. веде мову про кардинальну якісну і структурну трансформацію соціально-економічних систем. Необхідне адекватне комплексне відображення економічною наукою коеволюційних процесів, які відбуваються в реальності. Більше того, каже про концептуальну слабкість теорії постіндустріальної економіки, інформаційної економіки, «нової економіки». Потрібна комплексна теоретична платформа яка стане основою для модернізації обліку та стане основою для його стратегічного та випереджаючого розвитку.<sup>70</sup>

Бізнес став заручником традиційних методів ведення справ, не може критично глянути на ситуацію, ідентифікувати точки впливу, які відкривають шляхи до створення нової цінності, дозволяють скоротити або зробити більш прийнятним інформаційний ризик і ризик невідповідності мотивації. Адже в більшості випадків зміни моделі обліку є новими доповненнями існуючої

---

<sup>70</sup> Неверов А.Н. концепція ноосферной стадии эволюции социально-экономических систем/Автор. дис . ... д.э.н. 08.00.01.-экономическая теория – Саратов [Саратовский гос. соц. – экон. ун-т] – 2012. – 42с.

моделі. В такому випадку вони потребують всього лиш здатності глянути на систему під новим кутом. Навіть найменша зміна може дати результат.

Сучасні технології дозволяють використовувати величезний потенціал обчислювальної техніки і позбавити обліковців рутинних обліково-розрахункових операцій, залишивши їм функції оцінки та аналізу інформації, її структурування, розширення горизонтів планування та можливості прийняття ефективних управлінських рішень. Швидкість обробки даних невпинно зростає, тому проблем з великими масивами інформації не виникає.

Саме тому, ознакою дійсно нової теорії в обліку є те, що сучасникам вона здається ненормальною або «божевільною». Теорія обліку, яка заперечує панівне становище подвійного запису і єдиного грошового вимірника, кидає інтелектуальний виклик економістам, адже пропонує не тільки нову концептуальну, науково методологічну базу обліку, але інше світосприйняття, іншу ціннісну орієнтацію.

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

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

- визначити місце обліку як науки в системі економічних наук;
- визначити фактори впливу на побудову облікової теорії;
- розкрити передумови виникнення облікової науки для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямів розвитку;
- вивчити розвиток облікової науки в країнах англо-американського світу в ХХ ст. для пошуку принципів, організаційно-правової основи та розгляду обліку як соціального явища;
- представити облік як систему з відповідним поділом на підсистеми та обґрунтувати необхідність їх існування та розвитку;
- дослідити і визначити структуру теорії обліку, її елементи та зв'язки між ними;
- дослідити питання традиційного фінансового обліку в трьох аспектах: визначення, визнання і оцінка;
- обґрунтувати необхідність побудови додаткових форм розкриття фінансової інформації суб'єкта господарювання – звітність за сегментами, звіти про добавлену вартість, фінансове прогнозування корпорацій і облік торгових марок;

- сформулювати принципи обліку людських ресурсів та інтелектуального капіталу, розробити процедуру розробки та впровадження системи обліку таких ресурсів;

- вивчити предмет професійної етики та її розвиток в світлі зміни професійних відносин між обліковцями і суспільством, а також вплив культури як важливого елементу навколишнього світу на облік;

- визначити необхідність та порядок створення та представлення системи звітної інформації не фінансового характеру;

- визначити можливості облік як соціальне явище що має вплив на суспільний розвиток.

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

**СИВАК О.Б.,**

*кандидат економічних наук*

*Житомирський державний технологічний університет*

## **1.6. НАДАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ ПІДПРИЄМСТВАМИ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ**

Воєнні конфлікти в останні роки стали ключовим фактором системної кризи міжнародної системи безпеки. Американський Центр всеохопного миру (CSP) за даними на початок 2017 р. нарахував 36 війн, в яких безпосередню участь приймають 28 держав [1]. Особливістю сучасних збройних конфліктів є “розмивання” обрисів військового конфлікту та залучення до нього невійськових засобів (політичних, економічних і гуманітарних), які в звичному стані не мають прямого відношення до класичного військового протистояння.

У західній науковій думці приблизно з середини 2000-х рр. з'явилося нове поняття – “гібридна війна” (hybrid warfare). Це військово-політичне явище має багато визначень. Для характеристики “гібридної війни” використовуються такі поняття: “асиметрична війна” (asymmetric warfare), “неконвенціональна війна” (unconventional warfare), “нерегулярна війна” (irregular warfare), “змішана війна” (compound warfare) або ж “гібридна війна” (hybrid warfare) [2]. Гібридна війна відбувається, як мінімум, у чотирьох зонах – зоні прямого збройного протистояння, зоні ворожого тилового населення, зоні власного населення, зоні міжнародної спільноти.

Складові цих війн чітко простежуються у військових кампаніях проти Іраку (1991, 1996 і 2003 рр.), на Балканах (1999 р.), в Афганістані (2001 р.), у Лівії (2011 р.) та у Сирії (2011-2016 рр.). Керівництво Російської Федерації у повному обсязі відкрито продемонструвало методи і технології, які використовувалися в умовах гібридної війни у різних географічних точках – в Абхазії, Південній Осетії, Придністров'ї, під час російсько-грузинської війни. Про подальший розвиток форм та методів ведення таких війн свідчить воєнно-політичний конфлікт, який зараз відбувається на сході України [3, 4].

<sup>1</sup> Світова мапа війн. Де і за що сьогодні воює людство. [online] Available at: [https://espresso.tv/article/2017/07/24/khto\\_z\\_kym\\_i\\_za\\_scho\\_voyuye\\_sogodni\\_v\\_sviti](https://espresso.tv/article/2017/07/24/khto_z_kym_i_za_scho_voyuye_sogodni_v_sviti).

<sup>2</sup> Близнюк А. Гібридна війна XXI століття. пропаганда як основна складова у політичних, соціальних та етнічних протистояннях / Андрій Близнюк. // Інтермарум: історія, політика, культура. – 2015. – №2. – С. 390–399.

<sup>3</sup> Світова гібридна війна: український фронт: монографія / За заг. ред. В.П. Горбуліна. – К. : НІСД, 2017. – 496 с.

<sup>4</sup> Смола Л.С. Аспекти нелінійної війни в контексті українсько-російського конфлікту на Донбасі / Л.С. Смола // Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 22: Політичні науки та методика викладання соціально-політичних дисциплін. – 2015. – Вип. 16. – С. 74-78.



Агресія Російської Федерації проти України спричинила руйнівні наслідки для європейської та глобальної безпеки, адже країна агресор використовує конфлікт на сході України для випробувань нової зброї, відпрацювання нових тактичних прийомів ведення бойових дій, набуття військовими частинами та підрозділами бойового досвіду.

Тема дослідження є актуальною і дискусійною, вона привертає увагу багатьох науковців. Так, дослідники Френк Г. Хоффман [5; 6], М. Айшервуд [7], Є. Магда [8], Н. Власюк [9], І. Тодоров [10], Г. Динис [11], І. Рущенко [12] та інші тією чи іншою мірою розкрили феномен “війни гібридного типу”.

Автором концепції “гібридної війни” є Френк Г. Хоффман, колишній офіцер морської піхоти, науковий співробітник міністерства оборони США. Він зазначає, що гібридні загрози включають в себе коло різних режимів ведення війни, що відноситься до себе стандартне озброєння, нерегулярні тактики і формування, терористичні акти (в тому числі і насилля та примус) і кримінальний безлад [13]. У таких конфліктах противники (держави; групи, що фінансуються державами, або суб’єкти, які самі фінансують свою діяльність) будуть мати доступ до сучасного воєнного потенціалу, що включає зашифровані командні системи, переносні ракети класу “земля-повітря” та інші сучасні смертоносні системи; а також – підтримувати організації затяжних партизанських дій, в яких застосовуються засідки, саморобні вибухові пристрої та вбивства [14].

<sup>5</sup> Hoffman F. Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid War / Frank Hoffman. – Arlington: Potomac Institute for Policy Studies, 2007. – P. 20-22.

<sup>6</sup> Hoffman F. How Marines are preparing for hybrid wars / F. Hoffman // Small Wars Journal. – P. 38-42.

<sup>7</sup> Isherwood M. W. Airpower for Hybrid War / Michael W. Isherwood. – Mitchell Institute for Airpower Studies, 2009. – 34 p.

<sup>8</sup> Магда Є. Гібридна війна: вижити і перемогти. [Електронний ресурс] / Є. Магда // Харків. – 2015. – Режим доступу: <http://docs.google.com/viewerng/viewer?url>.

<sup>9</sup> Власюк Н. Деякі основи поняття «Гібридна війна» в міжнародному праві. [Електронний ресурс] / Н. Власюк, Я. Карман // Право і громадянське суспільство. – Режим доступу: <http://lcslaw.knu.ua/index.php/item/207-deyaki-osnovy-ponyattya->.

<sup>10</sup> Тодоров І. Внутрішні витоки та зовнішні чинники російської агресії на Донбасі / І. Тодоров // Російська окупація і деокупація України: історія, сучасні загрози та виклики сьогодення: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (Київ, 2016 р.) / Упор. П. Гай-Нижник. – К.: «МП Леся», 2016. – С. 250-256.

<sup>11</sup> Динис Г. Сучасні гібридні збройні конфлікти (приклад агресії Російської Федерації проти України) / Г. Динис. // Геополітика України: історія та сучасність. – 2016. – № 2. – С. 108-112.

<sup>12</sup> Рущенко І. П. Російсько-українська гібридна війна: погляд соціолога: [монографія] / І. П. Рущенко. – Харків: ФОП Павленко О. Г., 2015. – 268 с.

<sup>13</sup> The origins of the concept of a hybrid war. Electronic journal «The Bell» 28 Feb. 2015 – Електронний ресурс / Режим доступу: <http://www.thebellforum.com/showthread.php?t=130013>.

<sup>14</sup> Major Shane R. Reeves, Major Robert E. Barnsby The New Griffin of War. Hybrid International Armed Conflicts // Academic journal article “Harvard International Review” 2013. - Електронний ресурс / Режим доступу: <https://www.questia.com/library/journal/1G1-316203914/the-new-griffin-of-war-hybrid-international-armed>

За Хоффманом “гібридна загроза” – це будь-який противник, який одночасно та адаптовано використовує співвідношення звичайного озброєння, нерегулярну тактику, тероризм та злочинну поведінку в зоні бойових дій для досягнення своїх політичних цілей [15].

Майкл Айшервуд в монографії “Повітряна міць для гібридної війни”, що видалася Інститутом Мітчелла Асоціації ВВС США в 2009 р., дає наступне трактування “гібридної війни” – це війна, що стирає різницю між чисто конвенційною та типово нерегулярною війною [16].

На думку Є. Магди [17] “гібридна війна” – це прагнення однієї держави нав'язати іншій (іншим) свою політичну волю шляхом комплексу заходів політичного, економічного, інформаційного характеру і без оголошення війни відповідно до норм міжнародного права.

Тодоров І. [18] зазначає феномен “гібридної” війни як соціальний проект проявився в тому, що людство вперше зіштовхнулося з технологіями, покликаними зруйнувати соціальний порядок, не використовуючи традиційних методів. Основною зброєю у цьому контексті стає інформація, яка масово вражає колективну свідомість.

Ще в середині минулого, ХХ століття деякі з політиків, істориків та економістів висловлювали думку про те, що війни майбутнього – це будуть передусім “війни економічні”. На думку К.В. Поповича [19] основною метою воєнних протистоянь будь-якого типу й форми повинні стати здобуття, захист або посилення власної економічної могутності. Поточний стан світової і, зокрема, російської економіки однозначно слід вважати важким. Тому країні агресору необхідні дієві й однозначні важелі впливу на світову спільноту. Будучи протягом декількох століть сировинним придатком розвиненого світу, Російська Федерація на початку нового тисячоліття має критично неефективну економіку внаслідок низки причин. Крім того, світ стає все менше залежним від традиційних джерел енергії, експорт яких був і залишається для Російської Федерації по суті єдиним джерелом отримання прибутків (металургійна, космічно-будівна сфери, торгівля зброєю). Все це змушує керівництво країни до

---

<sup>15</sup> The origins of the concept of a hybrid war. Electronic journal «The Bell» 28 Feb. 2015 – Електронний ресурс / Режим доступу: <http://www.thebellforum.com/showthread.php?t=130013>.

<sup>16</sup> Савин. Л. Гібридна война. / Информационно-аналитический портал Геополитика. 27 янв. 2015 – Електронний ресурс / Режим доступу: <http://geopolitica.ru/article/gibridnaya-voyna#.VazC1qTtmko>.

<sup>17</sup> Магда Є. Гібридна війна: вжити і перемогти. [Електронний ресурс] / Є. Магда // Харків. – 2015. – Режим доступу: <http://docs.google.com/viewerng/viewer?url>.

<sup>18</sup> Тодоров І. Внутрішні витоки та зовнішні чинники російської агресії на Донбасі / І. Тодоров // Російська окупація і деокупація України: історія, сучасні загрози та виклики сьогодення: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (Київ, 2016 р.) / Упор. П. Гай-Нижник. – К.: «МП Леся», 2016. – С. 250-256.

<sup>19</sup> Попович К. В. Гібридна війна як сучасний спосіб ведення війни: історичний та сучасний виміри / К.В. Попович // Науковий вісник Ужгородського університету, серія «Історія», вип. 2 (35), 2016. – С. 75-79.

дій, що могли би терміново виправити ситуацію. Тому метою країни агресора стає розхитування життя населення територій, де відбувається гібридна війна, як в економічному, соціальному, так і в психологічному вимірах.

Вже три роки триває агресія Російської Федерації проти України; військовий конфлікт спричинив (і продовжує спричиняти) руйнівні наслідки не тільки для України, але й загалом для європейської та глобальної безпеки. Російсько-український конфлікт не тільки активізував регіональну нестабільність, він провокує та підсилює ризики в розгортанні геополітичних процесів.

Наслідками сучасних “гібридних війн” є: прямі втрати серед мирного населення, а також значна кількість поранених та травмованих осіб; збільшення інтенсивності міграційних процесів, спад економіки, і як наслідок, зниження рівня життя населення та його соціального захисту; порушення діяльності систем життєзабезпечення, нанесення збитків навколишньому середовищу, наслідком чого є екологічні катастрофи, голод, хвороби, пандемії; масштабний інформаційно-психологічний тиск на населення [20].

Надзвичайно негативними наслідками гібридних військових конфліктів є для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих. Адже військова служба – це специфічний вид діяльності, який неминуче супроводжується значними психічними і фізичними навантаженнями – зміна ритму життя, розставання з родиною, сім’єю та друзями, статутний розпорядок дня, регламентований режим поведінки, підвищена відповідальність, певні побутові незручності тощо. На сьогоднішній день спроби врегулювати конфлікт на сході України за участю міжнародних посередників не дали очікуваних результатів: незважаючи на домовленості про припинення вогню, продовжуються обстріли, в результаті яких отримують поранення та гинуть військовослужбовці, цивільне населення, руйнуються об’єкти промислової та житлової забудови, соціальної інфраструктури.

За даними, які наведені в тематичному звіті Спеціальної моніторингової місії ОБСЄ в Україні “приблизно 2,9 мільйона людей, які проживають в зонах, охоплених конфліктом, стикаються з труднощами при реалізації своїх економічних і соціальних прав, зокрема, доступу до якісної медичної допомоги, житла, соціальних послуг та виплат, а також компенсаційних механізмів за пошкоджене, конфісковане або розграбоване майно” [21].

---

<sup>20</sup> Лещенко О.Я Особливості сучасних воєнно-політичних конфліктів “гібридного типу”: аспекти цивільного захисту / О.Я. Лещенко // Українське суспільство в умовах війни: виклики сьогодення та перспективи миротворення: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Маріуполь, 9 червня 2017 р. – Маріуполь: ДонДУУ, 2017. – 311 с. – С. 114-118.

<sup>21</sup> Складне становище цивільного населення, яке постраждало від конфлікту на сході України: тематичний звіт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.osce.org/uk/ukraine-smm/300286?download=true>

Від давніх часів тема війни становить важливий предмет аналізу, і в наш час таких досліджень стає дедалі більше. Попри наявність багатьох праць на тему гібридної війни, кількість яких різко збільшилася після 2014 р. і продовжує зростати, значна частина питань теорії і практики залишається без належної уваги. Зокрема, питання партнерства бізнесу, держави та громади в умовах конфліктного часу є надзвичайно важливим. Взаємодія цих трьох сторін дозволяє успішно вирішувати проблеми довіри, вирішувати конфлікти, обмінюватися інформацією і здійснювати спільні соціально-економічні проекти. Активна соціальна відповідальність підприємств в умовах гібридної війни дуже важлива як для самих підприємств, так і для держави та громади. Чим більше успішних проектів організували і здійснили підприємства, тим більше до них довіри з боку населення і тим більше виникає у них зв'язків, що є запорукою сталого розвитку території. У сукупності ці зв'язки утворюють соціальний капітал, що є необхідною умовою мобілізації колективних ресурсів.

Реалізація підприємством соціальної відповідальності сприяє зростанню соціального капіталу та в подальшому вирішенню нагальних соціальних проблем як в умовах конфліктів так і в мирний час.

У роботі С.А. Сисоева значну увагу приділено питаннями, пов'язаними із соціальним капіталом, зокрема детально розглянуто сферу збройних конфліктів, у яких широко застосовується категорія “соціальний капітал” [22].

Автор наголошує [23], що з середини 20-го ст. посилюється вплив глобальних проблем на суспільство. Безпосередньо з соціальним капіталом пов'язані такі глобальні проблеми, як запобігання збройним конфліктам, зростання кількості біженців і мігрантів, бідність значної частини населення землі.

Перед підприємствами, що працюють в зонах конфліктів, також постає багато викликів та етичних дилем. Завдяки корпоративній культурі і політиці соціальної відповідальності бізнес міг би ефективно відповідати на виклики конфліктних часів, якщо підприємства були б обізнані про свої можливості та ризики.

В умовах конфліктної ситуації відбувається зростання волонтерської активності співробітників. З боку підприємства, важливо, скоординувати та підтримати ініціативу працівників. Це може бути надання інформації про необхідну допомогу, ресурсів (транспорту, інструментів), додавання коштів до зібраних співробітниками.

---

<sup>22</sup> Сысоев С.А. К вопросу происхождения категории “социальный капитал” / С.А. Сысоев // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2011. – Вып. 40-2. – С. 213–218.

<sup>23</sup> Сысоев С.А. К вопросу происхождения категории “социальный капитал” / С.А. Сысоев // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2011. – Вып. 40-2. – С. 213–218.

В нашому дослідженні автором поставлено завдання обґрунтувати необхідність побудови соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих. Зокрема, в роботі увагу приділено класифікації операцій з надання благодійної допомоги підприємствами в умовах гібридної війни.

За концепцією сталого розвитку основним фактором конкурентоспроможності вважається соціальна відповідальність, яка є складовою стратегічного управління підприємством. На сучасному етапі господарювання підприємства стають об'єктами безперервного впливу численних внутрішніх та зовнішніх учасників виробничого процесу, які намагаються реалізувати власні економічні інтереси. У зв'язку з цим особливого значення набувають питання балансування різних економічних інтересів підприємства та його агентів.

Важливість соціально-відповідального бізнесу як фактора розвитку регіону визначається тим, що сучасні методи регулювання регіонального розвитку можуть дати очікувані результати лише тоді, коли при розробці регіональної політики будуть враховуватися регіональні інтереси, що включають потреби усіх членів місцевої громади. Хоча керівники та власники підприємств при ухваленні управлінських рішень керуються перш за все власними економічними інтересами, ці особи та члени їх сімей є жителями певного регіону, залежними від способу життя населення в регіоні, стану місцевої соціальної інфраструктури, екологічної ситуації, тобто носіями регіональних інтересів.

Як зазначено вище, однією зі складових соціально відповідальної діяльності підприємств є відносини з місцевою громадою. Дана складова реалізується в системі бухгалтерського обліку через здійснення благодійності, де підприємство фізично розташоване або реалізує свою продукцію та послуги. Інформація, яку можна отримати у системі бухгалтерського обліку про здійснення наведених заходів стосується суми коштів, витрачених на надання благодійної допомоги.

Метою дослідження є формування класифікаційного підходу до виокремлення напрямів, форм, джерел та бенефіціарів благодійності, що забезпечить побудову соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих.

Як відомо, рівень уваги до благодійності в країні засвідчує рівень розвитку в ній громадянського суспільства як сфери соціальних відносин. Сьогодні вітчизняні активісти активно та продуктивно приймають участь у вирішенні гострих соціальних проблем. Це свідчить про високий рівень самоорганізації

українців. На сьогодні рівень громадської свідомості значно зріс, про що свідчать дані про світовий індекс благодійності за 2017 р. [24], який щороку вираховується Charity Aid Foundation.

Україна за світовим індексом благодійності у 2017 р. посіла 90 місце серед 139 держав. У порівнянні з попередніми 5 роками цей індекс характеризувався: 2012 р. – 111 місце; 2013 р. – 102; 2014 р. – 103; 2015 р. – 89; 2016 р. – 106 [25].

Благодійність постійно перебуває в центрі дискусій громадськості, науковців, політиків, державних службовців, активістів громадського сектору. Однак, ставлення до неї та до практик її реалізації в сучасному суспільстві є неоднозначним. З одного боку, вона сприяє вирішенню суспільних проблем та покращенню якості життя громад, але, з іншого боку, за благодійними програмами та акціями можуть бути завуальовані власні інтереси їх організаторів, що також може призводити до певних зловживань. Викликає дискусії і вплив благодійності на благоотримувачів та сучасні її форми та напрями.

Надзвичайно потужний поштовх розвитку благодійності в Україні надала Революція Гідності та війна на сході України. Зсамого початку збройного протистояння на Донбасі держава не може впоратися із забезпеченням українського війська та добровольчих батальйонів. Саме тому Українська Армія стала справді народною – збір коштів, продуктів і різноманітного обладнання для захисників України набув значного розмаху, до цього долучилися мільйони людей (від придбання військової амуніції до ремонту танків та літаків).

В умовах конфлікту компанії повинні бути гнучкими і оперативно реагувати на потреби громади відповідно до сценаріїв розвитку конфлікту. Крім того, слід враховувати, що конфлікт може носити довгостроковий характер, і соціальні інвестиції, які були спочатку оперативною відповіддю на конфліктну ситуацію, перейдуть до розряду стратегічних. В першу чергу, компанія має допомагати там, де знаходиться її зона відповідальності – бізнесова та територіальна. Тобто соціальні проекти мають бути безпосередньо пов'язані з бізнесом компанії. Наприклад, адаптація продукту або послуг відповідно до потреб в умовах конфлікту, забезпечення безперервного доступу до продукту або послуги (зв'язок, транспорт, електроенергія).

Крім того, в умовах конфлікту компанія може переорієнтувати свої маркетингові зусилля на збір коштів для надання допомоги мобілізованим особам, пораненим, інвалідам, сім'ям заглиблих, внутрішньо переміщеним особам шляхом відрахування фіксованої суми від ціни товару або послуги;

---

<sup>24</sup> Cafonline.org. (2017). Available at: [https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/cafworldgivingindex2017\\_2167a\\_web\\_210917.pdf?sfvrsn=ed1dac40\\_](https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/cafworldgivingindex2017_2167a_web_210917.pdf?sfvrsn=ed1dac40_).

<sup>25</sup> World Giving Index [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.cafonline.org/about-us/publications/2010-publications/world-giving-index>.

відрахування визначеного відсотку доходу від продажу або прибутку; перерахування прибутку від продажу певного товару, наприклад спеціальної сувенірної продукції.

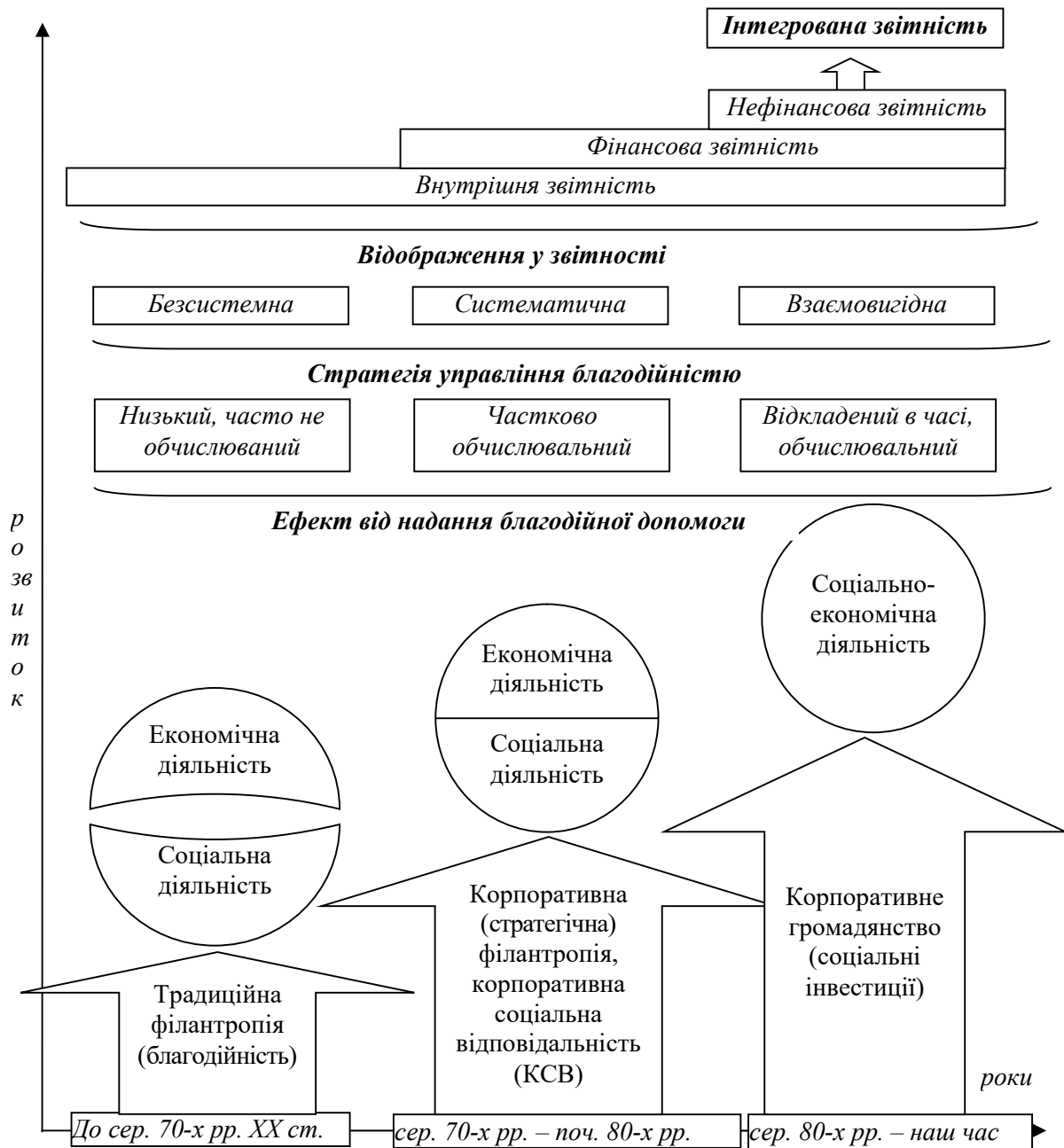
Проблема української благодійності на більшості підприємств полягає в тому, що вона має стихійний характер і позбавлена будь-якого наукового підходу. Європейський та американський досвід свідчить про те, що благодійність та соціальна відповідальність наразі визнаються як величини, які можуть бути точно розраховані, та здатні при грамотному професійному підході до аналізу та включення у пріоритети підприємства приносити як позитивні фінансовий, так і соціальний результат.

Активна масова усвідомлена участь українців у благодійності є становленням європейської України – країни відповідальних громадян.

Згідно з започаткованим у 2008 р. рейтингом відкритості та активності українських компаній у сфері корпоративної соціальної відповідальності інтегрована рейтингова національна оцінка соціальної відповідальності бізнесу включає в себе чотири головних показники: 1) соціальний звіт як інструмент діалогу з суспільством; 2) рівень розкриття інформації про соціальне інвестування; 3) управління у сфері корпоративної соціальної відповідальності; 4) відкритість підприємств у сфері меценатства та благодійності.

Проаналізуємо етапи розвитку благодійності та її характерні риси та особливості її відображення в бухгалтерському обліку (рис. 1).

Перший етап (до середини 70-х рр. минулого століття) характеризувався розквітом традиційної філантропії (благодійності). Компанії максимально “розділяли” ділову та соціальну активність, допомагаючи найбільш незахищеним категоріям населення (дітям, інвалідам) або установам культури. Допомога виділялася у вигляді натуральних або грошових пожертвувань на підставі особистих симпатій керівника. Для даного періоду характерною була приватна благодійність та утворення незалежних громадських організацій, яким була притаманна загально благодійна спрямованість, тому в бухгалтерському обліку та звітності така благодійність практично не відображалася.



**Рис. 1.** Розвиток благодійності в країнах Західної Європи та її характерні риси: обліковий аспект

На другому етапі (середина 70-х – початок 80-х рр.) стратегічна філантропія стала відповіддю бізнесу на економічну кризу, тиск громадськості і влади у зв'язку з небажанням корпорацій проявляти турботу про власних співробітників і місцеву громаду, а також ігнорування питаннями екології, стандартів якості і безпеки на робочому місці. Стратегічна філантропія бізнесу характеризується готовністю отримати оптимальний прибуток замість максимального. Для даного періоду характерними є більш цілеспрямована благодійність, тобто, конкретна допомога. В цей період така благодійна допомога відображається в бухгалтерському обліку та звітності на рахунках



витрат підприємства з відсотковим обмеженням, що в подальшому впливає на оподаткований прибуток.

В середині 80-х рр. минулого століття в усьому світі на зміну стратегічної філантропії прийшла концепція корпоративного громадянства. На місцевому рівні корпоративне громадянство проявляється у вигляді соціальних інвестицій бізнесу, що означають спільну роботу комерційного, некомерційного та державного секторів для вирішення актуальних соціально-економічних проблем місцевих громад. Компанії не просто виділяють товари, гроші або своїх співробітників, але включаються в партнерські програми усіма своїми ресурсами. На нашу думку, благодійність на даному етапі необхідно відображати не на рахунках інших витрат, а відраховувати з прибутку підприємства в розмірі тієї суми, яка необхідна, не обмежуючи її відсотковим співвідношенням.

Таким чином, здійснивши систематизацію та аналіз наукової літератури встановлено, що враховуючи обліковий аспект, поняття “благодійність” слід трактувати з економічної точки зору. В ході визначення її місця серед складових соціально відповідальної діяльності українських підприємств, виявлено, що благодійність є найвищим (третім) її рівнем та здійснюється підприємством у вигляді надання благодійної допомоги.

Проаналізувавши ряд визначень можна зробити висновок, що поняття благодійність з економічної точки зору – це діяльність, завдяки якій громадські та приватні ресурси добровільно спрямовуються їхніми власниками для допомоги окремим соціально незахищеним групам людей для вирішення суспільних проблем, а також поліпшення умов громадського життя. Тобто така підтримка надається не тільки бідним і хворим, а й тим людям (громадським активістам, фахівцям, представникам творчих професій, учням і студентам) та некомерційним і неполітичним організаціям, котрі відчувають нестачу в коштах для вирішення індивідуальних, професійних, культурних та суспільних завдань.

Сьогодні підприємства в переважній більшості відмовляються оприлюднювати розміри власних витрат на благодійність. А тому цей напрям діяльності вітчизняного бізнесу й досі залишається в Україні доволі непрозорим та непідзвітним. На підприємствах переважно відсутня практика обліку нефінансових благодійних пожертв (pro-bono послуги, корпоративне волонтерство).

Наразі залишаються недостатньо дослідженими форми та напрями благодійності в економічній літературі. Різні форми благодійності привертали увагу соціологів, філософів, істориків (М. Бердяєва [26], В. Ключевського [27],

---

<sup>26</sup> Бердяев Н.А. Философия свободного духа [Текст] / Н.А. Бердяев. — М.: Республика, 1994. — 480 с.

М. Карамзіна [28], Д. Багалія [29]). Інформація про інструменти благодійності міститься на сайтах компаній (наприклад, такі компанії як: Систем Кепітал Менеджмент, Метінвест, ДТЕК, Фокстрот, Астеліт, Василь Кісіль і партнери, Концерну Галнафтогаз, Aroma, Rito, Оболонь, Фармак, Здоров'я, Нова Пошта, PricewaterhouseCoopers, банківські установи: Платинум Банк, ПриватБанк, VAB Банк, Ощадбанк, УкрСиббанк та ін.).

У часи економічних та фінансових криз соціальні проекти мають важливе значення для мало захищених верств населення. Окрім цього, не слід забувати, що підвищення добробуту суспільства є підґрунтям для сприятливих умов ведення бізнесу. Благодійність – це досить широке поняття, яке охоплює ряд напрямів, що представлено в табл. 1.

**Таблиця 1.** Напрями здійснення благодійності

Благодійність (доброчинність)	Основні характеристики		
	Вид діяльності	Суб'єкти	Специфічні форми благодійності відповідно до законодавства
Благодійництво (філантропія)	<b>Волонтерська діяльність</b> (здійснюється фізичними особами на засадах неприбуткової діяльності, без заробітної плати)	Фізична особа	1) меценатство (надання фізичними особами матеріальної, фінансової та іншої допомоги); 2) спонсорство (надання фізичними особами матеріальної, фінансової та іншої допомоги з метою популяризації свого імені (назви), торгової марки); 3) гуманітарна допомога (цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів); 4) волонтерська допомога (роботи та послуги, що безоплатно виконуються і надаються волонтерами та волонтерськими організаціями)
Благодійна діяльність	<b>Професійна діяльність</b> добровільна особиста та/або майнова допомога, що не передбачає одержання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації	Благодійні організації: 1) благодійне товариство; 2) благодійна установа; 3) благодійний фонд	
Надання благодійної допомоги	<b>Корпоративна соціальна відповідальність</b> допомога у вигляді відшкодування витрат	Юридична особа	

Здійснивши аналіз літературних джерел, зроблено висновки щодо трактування поняття “благодійність”. Зокрема, встановлено, що благодійність – це узагальнююче поняття, яке поєднує в собі такі напрями, як: благодійництво, благодійна діяльність та надання благодійної допомоги. “Благодійна допомога” –

<sup>27</sup> Ключевский В.О. Добрые люди Древней Руси / В.О. Ключевский. — М.: Яуза, 2008 г. — 108 с.

<sup>28</sup> Карамзин Н. М. Избранное [Текст] / сост. С. А. Морозова. — М.: Дет.лит., 1990. — 398 с.

<sup>29</sup> Багалей Д.И., Миллер Д.И. История города Харькова за 250 лет его существования (с 1655-го по 1905-й год): Истор. мон. в 2-х т.Т.2. (XIX-й и нач. XX-го века). — Х.: Репр. изд., 2004 — 982 с

це спрямування фінансових та нефінансових активів суб'єкта господарювання бенефіціарам (отримувачам та набувачам благодійної допомоги) з метою задоволення їх соціальних потреб, що є складовою соціально відповідальності підприємства.

Поняття “благодійництво” вживається для характеристики волонтерської діяльності, під якою розуміємо добродійну діяльність, яка здійснюється фізичними особами на засадах неприбуткової діяльності, без заробітної плати, без просування по службі, заради добробуту та процвітання спільнот і суспільства в цілому. Тобто, такою діяльністю може займатися кожен громадянин. Відповідно така діяльність регулюється Законами України “Про волонтерську діяльність” [30], “Про соціальні послуги” [31], “Про гуманітарну допомогу” [32].

Згідно ст. 1 Закону України “Про благодійну діяльність та благодійні організації” [33], благодійна діяльність – це добровільна особиста або майнова допомога, яка не передбачає отримання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації від імені або за дорученням одержувача благодійної допомоги. Даний напрям стосується діяльності благодійних організацій, які можуть бути створені як благодійне товариство, благодійна установа чи благодійний фонд. Відповідно кожен з них має свої особливості.

Діяльність благодійних організацій регулюється Господарським Кодексом України [34]; Законами України “Про благодійну діяльність та благодійні організації” [35], “Про соціальні послуги” [36], “Про гуманітарну допомогу” [37].

Видами благодійної діяльності відповідно до законодавства є: 1) безоплатна передача у власність бенефіціарів коштів, іншого майна, а також безоплатне відступлення бенефіціарам майнових прав; 2) безоплатна передача бенефіціарам права користування та інших речових прав на майно і майнові

<sup>30</sup> Закон України “Про волонтерську діяльність” від 19 квітня 2011 року № 3236-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/>.

<sup>31</sup> Закон України “Про соціальні послуги” від 19 червня 2003 р. № 966-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/96>.

<sup>32</sup> Закон України “Про гуманітарну допомогу” від 22 жовтня 1999 року № 1192-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

<sup>33</sup> Закон України “Про благодійну діяльність та благодійні організації” від 5.06.2012 р. № 5073-VI – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

<sup>34</sup> Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

<sup>35</sup> Закон України “Про благодійну діяльність та благодійні організації” від 5.06.2012 р. № 5073-VI – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

<sup>36</sup> Закон України “Про соціальні послуги” від 19 червня 2003 р. № 966-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/96>.

<sup>37</sup> Закон України “Про гуманітарну допомогу” від 22 жовтня 1999 року № 1192-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

права; 3) безоплатна передача бенефіціарам доходів від майна і майнових прав; 4) безоплатне надання послуг та виконання робіт на користь бенефіціарів; 5) благодійна спільна діяльність та виконання інших контрактів (договорів) про благодійну діяльність; 6) публічний збір благодійних пожертв; 7) управління благодійними ендавментами; 8) виконання заповітів, заповідальних відказів і спадкових договорів для благодійної діяльності; 9) проведення благодійних аукціонів, негрошових лотерей, конкурсів та інших благодійних заходів, не заборонених законом. Крім того, закони України можуть визначати додаткові види благодійної діяльності.

Іншим напрямом здійснення благодійності є надання благодійної допомоги, який характерний для підприємств, і є складовою їх соціальної відповідальності. Саме цей вид підлягає відображенню в бухгалтерському обліку та звітності.

Підприємства, відображаючи надання благодійної допомоги в бухгалтерському обліку та звітності керуються такими нормативними документами: Податковим кодексом України [38], Законами України “Про соціальні послуги” [39] та “Про гуманітарну допомогу” [40], “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [41], Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Специфічними формами благодійності відповідно до українського законодавства є меценатство, спонсорство, гуманітарна та волонтерська допомога. Дані форми можуть бути характерними для різних суб'єктів, які займаються благодійністю: як для фізичних осіб, благодійних організацій та підприємств.

В результаті проведеного дослідження теоретичних основ відображення операцій з надання благодійної допомоги підприємством виявлено ряд причин, які перешкоджають реалізації підприємством соціальної відповідальності, зокрема серед них: стереотипність благодійності як грошового виду допомоги, виокремлення лише однієї переваги реалізації зовнішньої соціальної відповідальності, а саме підвищення репутації підприємства, а також разовість такої допомоги та ігнорування ключових проблем.

---

<sup>38</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

<sup>39</sup> Закон України “Про соціальні послуги” від 19 червня 2003 р. № 966-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/96>.

<sup>40</sup> Закон України “Про гуманітарну допомогу” від 22 жовтня 1999 року № 1192-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

<sup>41</sup> Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Таким чином, в цілях розвитку взаємодії підприємств, держави та місцевої громади необхідним є обґрунтування необхідності побудови соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни та розробка пропозицій щодо надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих. Надані пропозиції дозволять забезпечити управлінський персонал підприємства повною, своєчасною та достовірною інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень. Управління підприємством вимагає систематичної інформації про господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку, що узагальнюються у фінансовій звітності, яка використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі економіки загалом.

Економічні реалії, що стали наслідком політичних змін, мотивують бізнес формувати власні стратегії корпоративно-суспільної відповідальності – традиції корпоративної соціальної відповідальності в Європейському Союзі давні і стійкі. І якщо раніше одним із головних аспектів корпоративної соціальної відповідальності була добровільність, то сьогодні європейські владні інститути у питаннях корпоративної соціальної відповідальності балансують між добровільністю і регулюванням. Так, в ЄС в 2015 р. вступила в дію директива 2014/95/EU [42], яка зобов'язує всі держави-члени ЄС ввести в дію закони, нормативні акти та адміністративні положення, що містять вимогу до компаній включати у звітність екологічні аспекти діяльності, питання поваги прав людини, аспекти боротьби з корупцією і хабарництвом. Вимоги директиви стають обов'язковими починаючи з 2017 р. та стосуються великих компаній, що мають інтерес для суспільства і налічують більше 500 робітників.

Гібридна війна на Сході України – не лише згуртували суспільство, дестабілізували економіку країни, а й суттєво змінили напрям соціальних проектів значної частини бізнесу. Одним із мотивів суспільної відповідальності українських підприємств стає громадянська відповідальність. Жоден з міжнародних стандартів корпоративної соціальної відповідальності не містить пункту про захист власної країни в період військових дій. Жодна зі стратегій корпоративної соціальної відповідальності в Україні не мала пункту про

---

<sup>42</sup> Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council // Official Journal of the European Union. – 2014. – 15 november [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>

допомогу армії, військовим, пораненим чи вимушеним переселенцям. Зовнішні обставини відкорегували спрямування благодійних бюджетів великих підприємств, а для малого і середнього – стали мотивом, який спонукав багато підприємств уперше приєднатися до суспільно корисних дій. Український бізнес бере найактивнішу участь у волонтерському русі, поєднавши свої дії з волонтерськими організаціями, а також реалізує безліч власних проєктів, допомагаючи армії чи вимушеним переселенцям. Сьогодні українські компанії зберігають робочі місця за мобілізованими співробітниками, придбають необхідне військове спорядження; організують переїзд та частково компенсують вартість житла співробітникам, що опинилися на території конфлікту; відтворюють інфраструктуру та соціальні об'єкти в регіонах, що постраждали від військових дій.

Основними етапами розробки та реалізації соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих є три етапи: 1) підготовчий етап; 2) етап розробки стратегії; 3) етап впровадження стратегії.

Особливо важливим є перший етап. На цьому етапі необхідно визначити пріоритетну проблему та цільову групу, на вирішення якої буде спрямована стратегія підприємства, географію стратегії, тобто на якій території буде здійснюватися її реалізація. Проблеми, тенденції та задачі побудови соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни в тісній співпраці з державними органами можливо визначити на основі ідентифікації потреб військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих у соціальному захисті. У ході наступного кроку необхідним є збір даних та аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства.

Другим етапом є розробка стратегії, а саме бачення, місії, та дерева цілей. На даному етапі визначається мета, завдання та очікувані результати, обрані методи її виконання, розробляється робочий план та бюджет, аналіз альтернативних заходів для досягнення цілей, складання календарного плану, розробка системи моніторингу.

Третім етапом є безпосередньо реалізація стратегії та її моніторинг.

Існування різноманітних напрямів, форм надання та бенефіціарів благодійної допомоги не реалізується в практичній діяльності суб'єктів господарювання, однією з причин чого є відсутність належного законодавчого регулювання облікового відображення операцій з надання благодійної допомоги.

В розрізі вирішення даної проблеми запропоновано авторський підхід до класифікації операцій з надання благодійної допомоги задля їх облікового

відображення, що ґрунтується на виокремленні класифікаційних ознак. Відповідно до запропонованого класифікаційного підходу нами виокремлено такі класифікаційні ознаки:

1) за напрямками (надання адресної допомоги конкретним особам, інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури і впровадження інновацій у соціальній сфері, реалізація чи фінансування соціальних проектів, спрямованих на вирішення загальних соціальних проблем). Дані напрями виокремлені з метою визначення підприємством конкретного напрямку, який буде пріоритетним при прийнятті рішення щодо спрямування активів підприємства на вирішення соціально-економічних проблем військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО. Тобто, надавати благодійну допомогу конкретним особам (наприклад, військовослужбовцям, сім'ям поранених та загиблих в зоні АТО), спрямовувати допомогу лікарням та іншим закладам соціальної сфери або надавати допомогу для реалізації чи фінансування соціальних проектів. Для підприємств, які систематично та послідовно реалізують практику надання благодійної допомоги можливим є одночасне спрямування активів у трьох напрямках. Використання зазначених напрямів також залежить від розмірів підприємства. Для малих підприємств характерними є перших два напрями, для середніх та великих всі три.

2) за формою (у вигляді фінансових: грошові кошти; нефінансових: товарно-матеріальні цінності; надані послуги, виконані роботи; робочий час працівників активів). Пропозиції щодо класифікаційної ознаки, за формами реалізації, полягають в тому, що в сучасних умовах господарювання більшої популярності набувають операції з надання благодійної допомоги у вигляді нефінансових активів. Однак, на більшості підприємств, незважаючи на те, що такі операції мають місце, вони не мають відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Надані пропозиції щодо виокремлення операцій з надання благодійної допомоги за формами внесені на основі врахування розмірів підприємства та виду діяльності. Тобто, для малих підприємств характерним буде надання благодійної допомоги у вигляді грошових коштів чи ТМЦ, для великих – цей перелік доповниться робочим часом працівників.

Поширеними формами надання благодійної допомоги є ті, в основі яких лежить фінансовий актив компаній, а саме: здійснення операційних, грантових програм, створення корпоративного фонду чи благодійного рахунку.

Операційна програма – це послідовні дії компанії, об'єднані єдиною метою та спрямовані на отримання конкретного результату й соціального ефекту. Тобто компанії починають поступово переходити від одноразових благодійних акцій та

ініціатив до спланованих операційних програм. Будь-яка операційна програма має життєвий цикл, який складається з п'яти етапів: вивчення потреб, формулювання програми, втілення програми, моніторингу та оцінювання, удосконалення програми. Бюджет (кошторис) є однією з найважливіших частин програми. Найчастіше він складається з трьох частин: оплати праці, прямих витрат, непрямих витрат.

Одним з прикладів благодійності у соціальній сфері, а саме надання благодійної допомоги шляхом реалізації операційних програм є ПАТ “Миронівський завод з виробництва круп і комбікормів” [43]. Так, упродовж 2015 р. були реалізовані такі проекти: облаштування проїжджої частини на відрізку дороги: м. Миронівка-Владиславка, виділені кошти для допомоги силам АТО та їхнім родинам, здійснена допомога громадським та державним організаціям та установам.

Ще одним прикладом є ПрАТ “Миронівська птахофабрика” [44]. Важливим проектом у соціальній діяльності “Миронівська птахофабрика” є підтримка обороноздатності країни та допомога учасникам АТО шляхом тривалої співпраці підприємства з Канівською спілкою учасників АТО, військкоматом, волонтерськими організаціями. А одним із найкрупніших проектів в цьому напрямі стала участь підприємства у відродженні військової частини №1402 у м. Золотноша, де нині дислокується 156-й Донецький зенітний ракетний полк. А саме, Миронівська ПФ допомогла у відновленні військового плацу.

Гранти – це цільові кошти, що надаються на безповоротній основі некомерційним організаціям або фізичним особам на реалізацію соціальних проектів, з наступним звітом про їх використання та результати зміни ситуації. Важливою умовою надання гранту є не лише потреба, а запропонований алгоритм її вирішення, очікуваний результат та обґрунтована потреба в коштах. Згідно з сучасною класифікацією вчених, виділяють такі види грантів: загального призначення, корпоративний, пайовий та цільовий гранти.

Надання гранту підприємством військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих в зоні АТО може бути здійснено шляхом видачі ваучерів на придбання медикаментів, що може бути проведено наступним чином: 1) відбір категорій осіб, які можуть претендувати на отримання ваучерів, у тому числі за медичними показниками (категорії хворих); 2) оприлюднення серед таких категорій осіб попередньої інформації про захід та його умови; 3) проведення моніторингу, співбесід і аналіз представлених у

---

<sup>43</sup> ПАТ “Миронівський завод з виробництва круп і комбікормів” <https://www.mhp.com.ua/uk/operations/pao-mironovskij-zavod-po-izgotovleniju-kруп-i-kombikormov>.

<sup>44</sup> ПрАТ “Миронівська птахофабрика” <http://mpf.org.ua/pro-kompaniyu>.



процесі відбору документів (оригіналів довідок чи виписок, рецептів чи направлення з печаткою лікаря або медичного закладу).

Корпоративний фонд – благодійний фонд, створений бізнес-корпорацією, комерційною установою для ведення систематичної благодійної діяльності; найчастіше більшість фінансових надходжень корпоративного фонду – внески компанії-засновника.

У світовій практиці використовується кілька підходів до фінансування корпоративних фондів:

- 1) щорічні відрахування від прибутку компанії;
- 2) створення ендавменту;
- 3) часткове фінансування благодійного корпоративного фонду.

Значне поширення у всьому світі корпоративних фондів пояснюється низкою причин. По-перше, це передбачає пільги з оподаткування. Законодавство багатьох країн допускає використання частки прибутку комерційних структур на добродійні заходи замість сплати відповідних податків. Аргументи з позиції уряду досить очевидні. Благодійні фонди виділяють кошти на фінансування соціальних програм і проектів, тобто частково беруть на себе виконання функцій державних органів: надання допомоги інвалідам, малозабезпеченим, робота з дітьми і молоддю, освіта громадян. По-друге, міжнародні дослідження показують, що компанії, які займаються благодійністю, мають цілу низку економічних вигод: збільшення обсягу продажу та ринкової частки, зміцнення позиції бренду, покращення іміджу та посилення впливу, зменшення виробничих витрат.

Таким чином, одним із головних плюсів створення корпоративного фонду – можливість використання податкових пільг, що переважає у країнах Західної Європи та США, для України наразі не є актуальним.

Менш поширеними є форми, в основу яких покладено нефінансовий актив: “in-kind giving” програми, pro-bono послуги, корпоративне волонтерство.

Pro-bono послуги (від лат. – “для суспільного блага”) – це термін, який застосовують для опису професійної роботи, що виконується добровільно на безоплатній основі. На відміну від традиційного волонтерства, pro-bono програми використовують навички професіоналів для надання послуг тим, хто не може їх оплатити (наприклад, правова допомога, розробка системи фінансового та бухгалтерського обліку благодійному фонду; виконання будівельною компанією ремонту у притулку, лікарні). На жаль, практика реалізації програми pro-bono послуг в Україні не досить поширена. На Заході така діяльність є традицією, нормою співіснування компанії і громади.

На початку 1980-х років Едгар Кан, відомий американський юрист і правозахисник, коментуючи нову ліберальну соціальну політику Рональда Рейгана, заявив: “Раніше ми використовували гроші [для вирішення соціальних проблем], але Рональд Рейган повідомив, що більше не буде грошей на соціальні програми, націлені на допомогу, порятунок, адаптацію соціально невлаштованих людей. Якщо на це звичайних грошей у нас більше немає, чому б не створити новий вид грошей”. Нової одиницею капіталу Едгар Кан запропонував зробити годину волонтерської праці, а мінові відносини учасників висловлювати в нових грошах: *time dollars*, або “кредитах часу”. Інструмент обліку, обігу нових грошових одиниць і їх накопичення він запропонував назвати “Банком часу” [45].

Вже зараз ряд компаній надає послуги *pro bono*. Це перш за все юридичні і аудиторської фірми, серед яких виділяються “Кліффорд Чанс” і “ПрайсвотерхаусКуперс” [46].

“*In-kind giving*” – форма благодійності, за якої допомога надається а у вигляді товарів та послуг. Видами “*in-kind giving*” пожертв можуть бути:

- 1) продукти/товари, які виробляє компанія (одяг та взуття, продукти харчування, медикаменти, книги);
- 2) обладнання, яке виготовляє/реалізує або яке має компанія (комп'ютери, телевізори, пральні машини, пілососи, інвалідні візки, медичне та кухонне обладнання);
- 3) приміщення або земля, які є власністю компанії (конференц-зали, спортивні тренажерні зали, їдальні або приміщення для урочистих подій, приміщення для проживання, і офісні приміщення).

“*In-kind giving*” – є однією з найменш витратних форм благодійності, яку можуть успішно використовувати у своїй корпоративній стратегії компанії не лише великого, але й середнього та малого бізнесу.

Корпоративне волонтерство – це політика компанії, спрямована на залучення працівників компанії до благодійності. Іншими словами, це частина корпоративної культури, заснована на гуманістичних цінностях, на усвідомленні важливості ініціативи, солідарності та відповідальності.

На Заході поширене корпоративне волонтерство у форматі *dollars for doers* (“гроші за вчинки”): внесок компанії в реалізацію соціальних проєктів розраховується на основі робочого часу, витраченого співробітниками.

Отже, компанія передає кошти (або власну продукцію) організаціям, у діяльності яких активну участь беруть власні співробітники-волонтери. Розмір

---

<sup>45</sup> Cahn E.S. No More Throw Away People. / S. Cahn Edgar . – Washington, DC: Essential Books, 2004. – 226 р.

<sup>46</sup> Интеллектуальный фитнес Pro bono – с пользой для НКО, компаний и волонтеров // Деньги благотворительность. – 2011. – № 74. – С. 30-31.

пожертви еквівалентний вартості робочого часу, витраченого працівниками, чи за умови накопичення ними певної кількості волонтерських годин.

За альтернативною схемою “банк часу” компанія узгоджує певний “бюджет” робочого часу, який співробітники можуть витратити на підтримку певних соціальних волонтерських програм (як правило, від 1-2 годин на тиждень). Ця схема поширена в тих компаніях, де існує “погодинна” ставка, наприклад, в аудиторських, консалтингових, юридичних.

“Банк часу” може також надавати гнучкий графік роботи або додаткові дні відпустки співробітникам, які долучаються до корпоративного волонтерства у вільний від роботи час. Існує такий різновид як відрядження співробітників на соціальні проекти або так званий “спеціаліст на прокат”. Тривалість таких “відряджень” може коливатися від тижня до року чи навіть більше і переважно залежить від фінансових можливостей компанії та вимог програм корпоративного волонтерства. Робота в абсолютно нових умовах допомагає уникнути ефекту професійного “згорання”, відновлює енергію та ентузіазм, надає унікальні можливості професійного та особистісного росту. Однак це досить дорогий тип корпоративного волонтерства, адже протягом таких відряджень співробітники продовжують отримувати зарплатню та соціальні виплати. Крім того, існує командне чи сімейне волонтерство, а також е-волонтерство (надання консультацій, порад та передача навичок без необхідності витратити час на дорогу).

На українських підприємствах до квітня 2011 р. працівників, які працювали не отримуючи винагороди, називали волонтерами та укладали із ними відповідні договори. Однак 19 квітня 2011 р. було прийнято Закон України “Про волонтерську діяльність”, який ускладнив взаємовідносини з волонтерами. До таких складнощів можна віднести зокрема необхідність отримання статусу волонтерської організації тим, хто бажає використовувати працю волонтерів. Цей статус надається Центральним органом виконавчої влади у сфері волонтерської діяльності. Це суттєво ускладнює корпоративне волонтерство, адже без отримання відповідного статусу використовувати працю волонтерів (укладати договори про волонтерську діяльність) є протизаконним. Також труднощі викликає положення закону щодо обов’язкового страхування волонтерів у відповідності до вимог Закону України “Про страхування”, що, в свою чергу призводить до додаткових витрат підприємства.

3) за бенефіціарами (набувачі благодійної допомоги, отримувачі благодійної допомоги). Класифікаційна ознака операцій з надання благодійної допомоги, за бенефіціарами, спричинена особливостями оподаткування такої

допомоги. Так, якщо підприємство надає благодійну допомогу фізичній особі або неприбутковій організації та залежно від розміру такої допомоги, виникають питання щодо оподаткування таких операцій. До набувачів благодійної допомоги відносимо юридичних та фізичних осіб, які потребують допомоги, а до отримувачів – неприбуткові організації, які внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Виокремлення бенефіціарів благодійної допомоги зумовлено необхідністю здійснення податкових розрахунків.

4) за джерелами забезпечення (такі, що включаються до інших операційних витрат та такі, що здійснюються за рахунок резерву, створеного з прибутку підприємства). Пропозиції щодо класифікаційної ознаки за джерелами забезпечення надання підприємством благодійної допомоги викликані тим, що для можливості систематичного здійснення таких операцій необхідним є створення резерву, а для підприємств, які одноразово надають допомогу достатнім буде списання таких витрат в незначній сумі за рахунок операційних витрат підприємства.

Дана класифікація стане основою для побудови синтетичних та аналітичних облікових рахунків і забезпечить інформативність показників аналізу щодо операцій з надання благодійної допомоги.

У фінансовій звітності витрати на виплату (надання) благодійної допомоги відображаються у формах: Форма № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)” – рядок 2270; Форма № 2-м “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” – рядок 100. Дані рядки характеризують здійснення підприємством інших витрат. Сюди можуть бути включені значні розміри витрат, які не стосуються надання благодійної допомоги, тому заінтересовані користувачі фінансової звітності не зможуть отримати достовірної та повної інформації щодо діяльності підприємства у сфері благодійності. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [47] передбачено Перелік додаткових статей фінансової звітності. Зокрема, у рядку 1526 слід відображати витрати на здійснення благодійної допомоги. З даного рядка користувачі звітності не отримають повної інформації в розрізі напрямів здійснення благодійної допомоги.

Необхідно відмітити, що в умовах зміни парадигми функціонування глобалізованої економіки на основі принципів стійкого розвитку, що підкреслюють єдність економічного, екологічного та соціального

---

<sup>47</sup> Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

компонентів у поступальному гармонізованому розвитку людства, зростають вимоги до підвищення прозорості ведення бізнесу суб'єктами господарювання. Їх практичним утіленням є концепція інтегрованої звітності, що всебічно і комплексно висвітлює не тільки виробничо-фінансову діяльність суб'єктів господарювання, але й усі ресурси (фінансові, природні, соціальні, інтелектуальні), що використовуються та створюються ними, для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Наведені пропозиції дозволять заінтересованим користувачам фінансової звітності отримувати деталізовану інформацію про надання підприємством благодійної допомоги, яка в свою чергу може бути співставлена з основними фінансовими показниками діяльності підприємства.

Наведені пропозиції надають можливість сформувати основу для розширення показників фінансової звітності в частині надання підприємством благодійної допомоги, що в умовах комп'ютеризованої форми ведення обліку не підвищить трудомісткості облікового процесу.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що благодійність підприємств є одним із шляхів здійснення справедливого розподілу прибутку відносно місцевої громади. Вдосконалення бухгалтерського обліку операцій з надання благодійної допомоги з відповідним удосконаленням її законодавчого регулювання сприятиме отримання повної, достовірної інформації про проведення таких операцій та прийняттю ефективних управлінських рішень і дозволить вітчизняним підприємствам спростити здійснення надання благодійної допомоги.

Відсутність на рівні законодавства уніфікованого підходу до облікового забезпечення операцій з надання благодійної допомоги негативним чином позначається на інформації, що формується у бухгалтерській звітності суб'єкта господарювання, у зв'язку з чим розроблено напрями удосконалення фінансової звітності в частині відображення інформації про надання підприємством благодійної допомоги, розроблено відповідні форми внутрішньої звітності та сформовано розділ інтегрованого звіту в частині надання інформації про величину соціального капіталу підприємства, яка характеризує обсяг коштів, виділених на надання благодійної допомоги, у вигляді: 1) грошових коштів; 2) ТМЦ; 3) робочого часу працівників, що сприяло здійсненню аналізу таких операцій. Запропоновані зміни та доповнення забезпечують формування достовірної інформаційної бази для проведення аналізу соціально відповідальної діяльності підприємства.

У розрізі розробленого класифікаційного підходу до поділу операцій з надання благодійної допомоги підприємствами нами запропоновано модель

розкриття інформації про операції з надання благодійної допомоги підприємством в інтегрованому звіті, а саме інформації щодо обсягу коштів, виділених на надання благодійної допомоги у формі: 1) грошових коштів; 2) необоротних активів, запасів; 3) наданих робіт та послуг; 4) робочого часу працівників, зокрема спрямування коштів на:

1. Блок: 1) запобігання природним і техногенним катастрофам та ліквідація їх наслідків, допомога постраждалим внаслідок катастроф, збройних конфліктів і нещасних випадків, а також біженцям та особам, які перебувають у складних життєвих обставинах; 2) опіка і піклування, законне представництво та правова допомога; 3) соціальний захист, соціальне забезпечення, соціальні послуги і подолання бідності; 4) права людини і громадянина та основоположні свободи.

2. Блок: 1) освіта; 2) охорона здоров'я; 3) екологія, охорона довкілля та захист тварин; 4) культура та мистецтво, охорона культурної спадщини; 5) наука і наукові дослідження; 6) спорт і фізична культура; 7) розвиток територіальних громад.

3. Блок: 1) стимулювання економічного росту і розвитку економіки України та її окремих регіонів та підвищення конкурентоспроможності України; 2) сприяння здійсненню державних, регіональних, місцевих та міжнародних програм, спрямованих на поліпшення соціально-економічного становища в Україні; 3) сприяння обороноздатності та мобілізаційній готовності країни, захисту населення у надзвичайних ситуаціях мирного і воєнного стану.

Розроблена модель розкриття інформації про соціальну відповідальність підприємства (надання благодійної допомоги), показники якої взаємоузгоджуються з показниками фінансової звітності, надає можливість здійснювати аналіз для забезпечення сталого розвитку окремого суб'єкта господарювання і країни в цілому. Таким чином, результатом наших досліджень є пропозиції щодо відображення операцій з надання благодійної допомоги підприємством у фінансовій та інтегрованій звітності, а саме в розрізі інформації, отриманої з запропонованих нами аналітичних рахунків.

Пропозиції розроблено в таких напрямках: внесення змін до облікової політики підприємства; формування облікових даних про витрати на надання благодійної допомоги в регістрах обліку; розкриття інформації про благодійність підприємства у фінансовій звітності.

Ефективність функціонування підприємств у сучасному бізнес-середовищі забезпечується прийняттям виважених управлінських рішень у сфері використання фінансово-економічних ресурсів, формування маркетингової політики та політики партнерських взаємовідносин, розробки стратегії

підприємства. На сучасному етапі стрімкого розвитку інформаційних технологій для ефективного прийняття та реалізації обґрунтованих рішень надзвичайно важливим є доступ до актуальної, своєчасної, достовірної та структурованої інформації, яка в подальшому дасть можливість визначити оптимальну стратегію розвитку підприємства в умовах конкурентного швидкозмінного ринкового середовища.

Практична реалізація процедур прийняття ефективних рішень у кожній із визначених сфер базується на результатах економічного аналізу. Економічний аналіз є важливим інструментом систематичного вивчення основних економічних показників господарської діяльності підприємств, позитивних та негативних впливів бізнес-середовища на їх зміну, засобом обґрунтування рішень на всіх етапах підприємницької діяльності: від задумів і формування підприємства до реалізації кожного етапу його функціонування.

Ухвалення рішення щодо надання благодійної допомоги підприємством є найвідповідальнішим моментом, оскільки в разі позитивного рішення необхідним є його виконання, а в разі негативного – оцінка, неможливості дій і пошук шляхів вирішення даного питання. Будь-яке управлінське рішення вимагає ретельного аналізу і відповідальності за його виконання. Для правильної постановки цілей, вироблення кроків реалізації управлінського рішення, важливе значення має аналітична обробка зібраної інформації і супутніх даних. Саме від якості цього аналізу залежить ефективність витрачання коштів.

Алгоритм прийняття управлінського рішення щодо надання благодійної допомоги представлено на рис. 2.

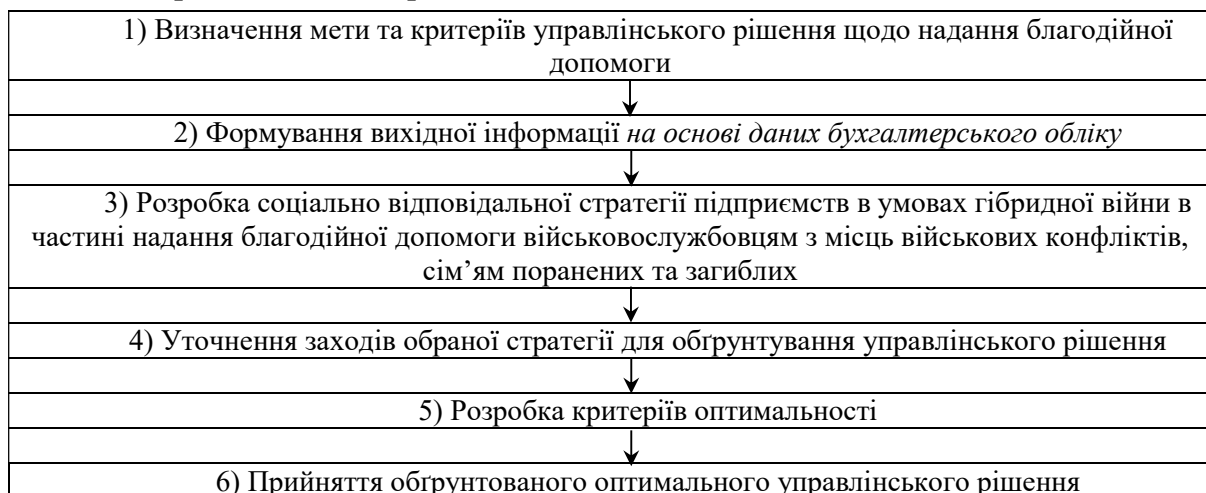


Рис. 2. Алгоритм прийняття управлінського рішення щодо надання благодійної допомоги

Прийняття та реалізація оптимального управлінського рішення дозволить якнайкраще задовольнити та узгодити інтереси держави, підприємства та суспільства (в особі військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих).

Активна участь підприємства у благодійності сприятиме розвитку корпоративної культури, посиленню взаємозв'язків всередині колективу, почуття причетності до результату і до підприємства, підвищенню взаємної довіри клієнтів та партнерів, вкладення в перспективний дохід.

Будь-яка діяльність підприємства в кінцевому випадку приносить результат, а тому підлягає обліку, контролю та аналізу з метою встановлення відповідності вимогам рентабельності та доцільності.

Якщо при оцінці потреб цільової групи виявлено дефіцит запланованих ресурсів, то проблему можна вирішити за допомогою одного з трьох варіантів: 1. Знайти додаткові ресурси підприємства; 2. Гранично звузити проблему і цільову групу; 3. Залучити до виконання програми партнера.

В результаті проведених досліджень встановлено, що благодійна політика характерна лише для великих підприємств. Благодійна політика, так само як і кадрова політика, політика вибору партнерів, політика розширення діяльності – необхідна будь-якому підприємству, яке здійснює господарську діяльність. Політика за своєю суттю є рядом планомірних послідовних кроків для досягнення поставленої мети. А от масштаб цієї політики безпосередньо залежить від величини цієї самої мети. Пропонований нижче механізм описує кроки і процедури, які необхідно здійснити в першу чергу для ефективного використання ресурсів (рис. 3).



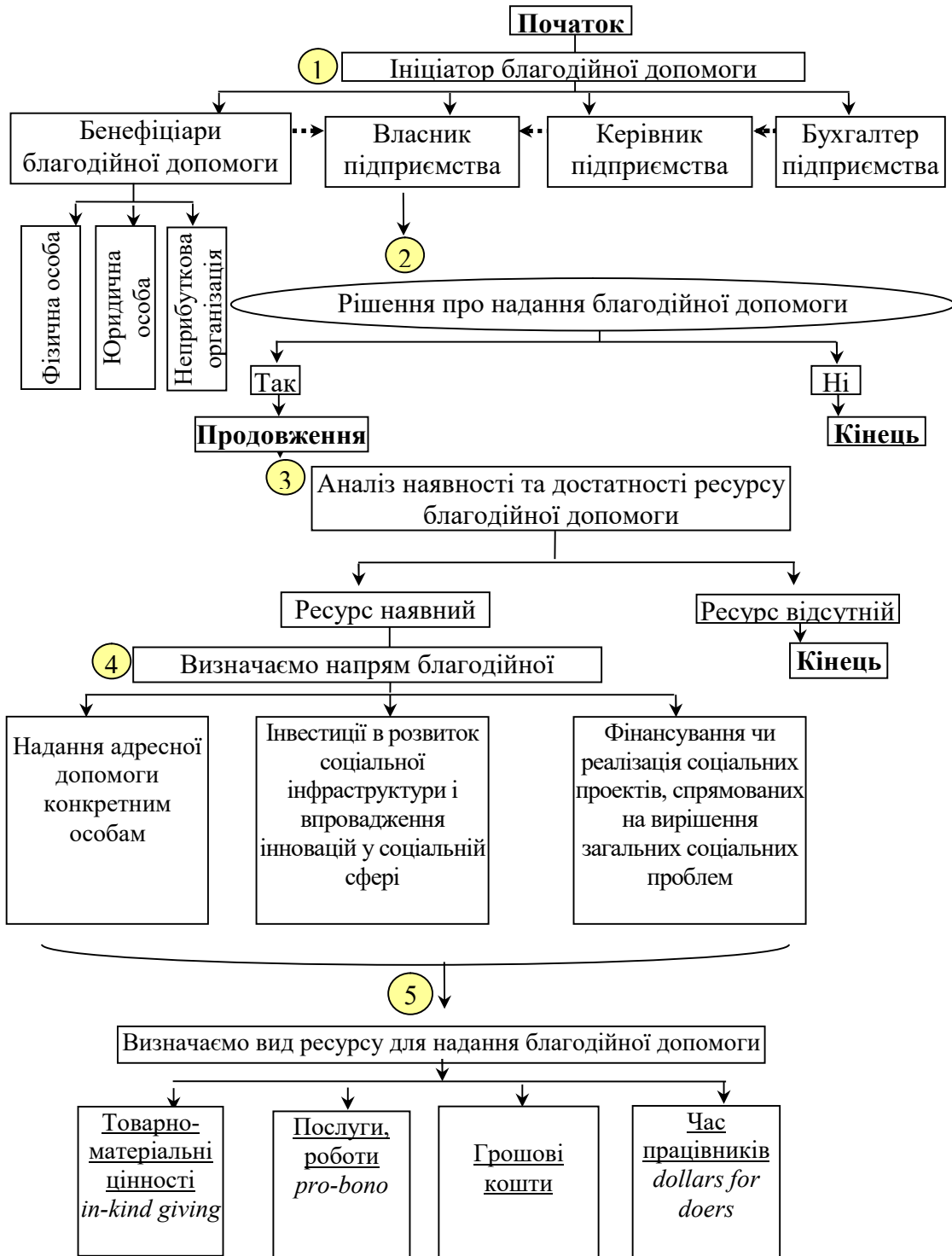


Рис. 3. Процес прийняття рішення про надання благодійної допомоги

Точкою відліку в прийнятті рішення щодо благодійної допомоги є ініціатор благодійної допомоги. Останнім може бути як власник чи керівник підприємства так і бухгалтер або навіть сам отримувач допомоги. Відповідно ініціатор варіюватиме перелік документів, необхідних для реалізації даного

рішення. Зокрема, якщо ініціатором є отримувач допомоги складається лист-клопотання одержувача про отримання благодійної допомоги з переліком конкретних товарів, у разі необхідності грошової допомоги – із зазначенням банківських реквізитів.

Відповідно, якщо ініціатором є керівник підприємства, складається Наказ (розпорядження) керівника (уповноваженої особи) підприємства про надання благодійної допомоги (якщо раніше не було укладено відповідний договір).

У випадку позитивного рішення керівника щодо надання благодійної допомоги найбільш важливим моментом з приводу надання благодійної допомоги є рішення щодо визначення та аналізу виду ресурсу, який буде використовуватися для надання такої допомоги та його наявності і достатності.

Якщо ресурс наявний встановлюємо, який сам ресурс буде задіяний при наданні допомоги: товар, послуга, грошові кошти чи час працівників.

У випадку визначення виду ресурсу, який є наявний та достатній, визначаємо напрями спрямування допомоги (надання адресної допомоги конкретним особам, інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури і впровадження інновацій у соціальній сфері, реалізація чи фінансування соціальних проектів, спрямованих на вирішення загальних соціальних проблем).

Надані пропозиції дозволять вдосконалити організаційно-методичні положення формування інформаційного забезпечення заходів з подолання соціально-економічних наслідків гібридної війни, що дозволить врегулювати конфлікт інтересів в суспільстві, вирішення якого дозволить забезпечити ефективне управління економічною безпекою як окремого суб'єкта господарювання так і держави в цілому, визначити напрями забезпечення справедливого розподілу ресурсів, підвищити соціальну результативність підприємства.

Даному напрямку будуть присвячені наші подальші дослідження.

**ЧІК М.Ю.,**

*кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Львівського торговельно-економічного університету*

## **1.7. LEAN-ОБЛІК В ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ**

У сучасних умовах господарювання фінансові директори підприємств намагаються трансформувати систему бухгалтерського і управлінського обліку в систему бережливого обліку. Це відбувається не лише за допомогою облікових методів, але й методів бережливого виробництва і бережливого мислення, які значно змінюють «культуру» бухгалтерського обліку підприємства. Перші дослідження «бережливого обліку» були розпочаті ще наприкінці 1980-х рр. і почату 1990-х рр., проте вони у більшій мірі стосувались введення методів бережливого виробництва, так званого «виробництва точно в строк», але впровадження системи бережливого обліку стосується, у першу чергу, системи організації і методики обліку та оцінки ефективності діяльності підприємства.

Прагнення сучасних суб'єктів господарювання до збільшення прибутку і підвищення конкуренції є цілком виправданим, але в сучасних умовах господарювання традиційними методами досягнути таких цілей є не легко. Тому підприємства повинні використовувати концептуально нові способи організації своєї фінансово-господарської діяльності

Проблеми впровадження lean обліку досліджені у вітчизняній обліковій науці і практиці недостатньо. Певною мірою дослідженням lean обліку займалися такі зарубіжні вчені як Брюс Баггалі (Bruce L. Baggaley) [1], Ларі Грасо (Larry Grasso) [2], Штенцель Джо (Stenzel Joe) [3], Браєн Маскел (Brian H. Maskel) [4], Джеролд Соломон (Jerrold M. Solomon) [5], Стівен Брег (Steven M. Bragg) [6], Глорія Маквей (Gloria McVay) [7] та інші. Дослідники розкривали проблеми впровадження lean обліку на підприємстві.

---

<sup>1</sup> Maskel Brian H. Lean Accounting: What's it All? / Brian H. Maskel, Bruce L. Baggaley : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aicpa.org/InterestAreas/BusinessIndustryAndGovernment/Resources/Pages/default.aspx>.

<sup>2</sup> Maskel Brian H. Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise / Brian H. Maskel, Bruce Baggaley, Larry Grasso. – [2nd edition]. – Taylor & Francis, 2004. – 359 p.

<sup>3</sup> Stenzel Joe. Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration / Joe Stenzel. – [1st edition]. – Wiley, 2007. – 352 p.

<sup>4</sup> Maskel Brian H. What is Lean Accounting / Brian H. Maskel : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.maskell.com/leanAcctg.htm>.

<sup>5</sup> Solomon Jerrold M. Who's Counting? A Lean Accounting Business Novel (Winner of the Shingo Prize for Manufacturing Excellence) / Jerrold M. Solomon. – Wcm Associates, 2003. – 565 p.

<sup>6</sup> Bragg S. M. The Lean Accounting Guidebook / S. M. Bragg. – [2 edition]. – Accounting Tools LLC, 2014. – 276 p.

<sup>7</sup> McVay G. Accounting In The Lean Enterprise Book/ G. McVay. – CRC Press, 2013. – 196 p.

Система бережливого обліку (lean облік) є першою по-справжньому новаторською системою обліку за багато років. З історії бухгалтерського обліку відомо, що основними етапами розвитку бухгалтерської обліку є: подвійна бухгалтерія (середньовіччя), бухгалтерська звітність (початок XIX століття), облік і розподіл прямих і непрямих витрат (початок XX століття), калькуляція витрат за видами діяльності (1980-і рр.). Проте тільки нова система бережливого обліку вже встигла довести свої переваги застосування у відповідному середовищі, за допомогою більш точного і достовірного відображення фінансового стану підприємства, з метою планування та управління ним.

У «стандартному» бухгалтерському обліку, що ведеться на будь-якому підприємстві різних видів економічної діяльності основне завдання бухгалтера – це визначення і оптимізація витрат за кожною виробленою продукцією. Як правило, витрати враховуються і відслідковуються за калькуляційними статтями витрат, що формують собівартість реалізованої продукції у звіті про фінансові результати (звіті про прибутки і збитки) по мірі реалізації споживачу кожної одиниці готової продукції. Для забезпечення максимально точного обліку витрат матеріалів, прямих витрат на оплату праці та достовірного розподілу непрямих витрат та ін. щодня у бухгалтерії підприємства здійснюється велика кількість різних операцій. Це є, відповідно, дуже трудомісткий процес.

На відміну від «стандартного» обліку, в основі системи lean обліку лежить «потік створення цінностей» (процеси закупівлі сировини і матеріалів; процеси перетворення сировини, матеріалів на готову продукцію; реалізація готової продукції). Оскільки товарно-матеріальні запаси повинні або повністю використовуватися, або утримуватися в достатній кількості відповідно до системи канбан, облік витрат оптимізується і не вимагає відстеження наявності запасів. Це істотно скорочує обсяг роботи бухгалтера і звільняє час для більш продуктивної праці, дозволяючи керівництву компанії зосередитися на ефективному використанні існуючих потужностей (які значно зростають на «бережливому» виробництві), а менеджеру, що здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства – виявляти, визначати пріоритети і ефективно управляти витратами. Lean облік – це система, яка може не тільки скоротити бухгалтерські операції, але і привести до підвищення продуктивності виробництва; це спосіб організації фінансово-господарської діяльності, який включає в себе оптимізацію бізнес-процесів, орієнтацію на потреба замовника, покращення якості продукції, яка виготовляється чи робіт, послуг, які надаються, за рахунок зменшення витрат.

Засновником цієї системи є Таїті Оно, який об'єднав кращий світовий досвід, розпочав роботу в Toyota Motor Corporation у 1943 р. Уже в середині 1950-х рр. він розпочав вибудовувати особливу систему організації виробництва, яка отримала назву «Виробнича система Toyota» чи Toyota Production System (TPS).

Система Toyota отримала поширення в західній інтерпретації як Lean production, Lean manufacturing. Lean. Варто зазначити, що ідеї «бережливого виробництва» були висловлені ще Генрі Фордом, але вони не були сприйняті бізнес-середовищем, тому що суттєво випереджували економічну ситуацію, яка була у той час.

Спочатку концепція бережливого виробництва могла бути використана тільки для виробничих галузей, у першу чергу для автомобілебудування. Пізніше вона була адаптована до торгівлі, сфери послуг, комунального господарства, охорони здоров'я, військової промисловості, державного сектору та бухгалтерського обліку.

Потім появилася можливість за допомогою концепції бережливого виробництва оптимізувати процес комунікації між покупцем і постачальником, процес доставки та обслуговування продукції. У період високої конкуренції підприємствам усіх країн залишається тільки використовувати кращі світові технології менеджменту, створювати продукти і послуги, які б максимально задовільнили клієнтів по якості і ціні [8].

Сьогодні ефективність діяльності багатьох американських і європейських компаній із значною економічною швидкістю виходить на зовсім нові рубежі, які були недоступні ще десятиліття тому, а конкуренти з особливим азартом прагнуть їх наздогнати і перегнати. На нашу думку, Ініціаторами такої активності є теоретики і практики «бережливого обліку», які давно помітили, що будь-яке виробництво приносить максимальний прибуток, коли воно здатне створювати і поставляти саме ту продукцію, яку бажають придбати покупці, і саме тоді, коли ця продукція їм особливо необхідна. У чистому вигляді таке виробництво має поступово перейти на створення унікальної продукції для індивідуальних споживачів за такою собівартістю як продукція масового виробництва.

Проте, завжди є суб'єкти господарювання, які готові завойовувати нові ринки, знаходячи покупців на великі обсяги однієї і тієї же або дуже схожої продукції. І завжди знаходиться продукція, яку можна виробляти на конвеєрі, працюючому цілодобово у три зміни. Але для більшості продукції основними

---

<sup>8</sup> Малиновская С. Лин, или качество по-японски / С. Малиновская // Авто-сервис. – 2010. – № 11. – С. 18-28.

тенденціями розвитку є зменшення партій продукції при збільшенні різноманіття продукції, асортименту і відмінних рис, що можна ефективно забезпечити, дотримуючи основних принципів lean обліку:

- виробництво продукції тільки на підставі споживчого попиту;
- кожен проміжний етап виробництва запускається точно за сигналом про наявності попиту на наступному етапі виробництва;
- матеріально-технічні запаси для забезпечення виробництва істотно скорочуються.

Оскільки правильний бухгалтерський облік має принципове значення, а lean облік значно відрізняється від традиційної практики ведення обліку, перехід на lean облік повинен здійснюватися поступово, протягом декількох років, головним чином тому, що внесення змін в облікову політику, облікові оцінки найбільш доцільно здійснювати наприкінці року (відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») [9]. Так само необхідно забезпечити, щоб перехід на систему lean обліку здійснювався одночасно з переходом на систему бережливого виробництва, що також може тривати кілька місяців або років.

За результатами проведеного дослідження нами виділено 10 кроків для переходу на систему lean обліку.

Крок 1. Оцінка поточного стану та очікуваних перспектив розвитку підприємства

За допомогою системи оцінки, наприклад Kaufman Global 20 Keys of Lean Accounting, можна визначити масштаб змін, необхідних вашій системі бухгалтерського обліку та виробничих процесів. На основі планового переходу до lean обліку необхідно розробити поетапну схему, що забезпечує оптимальне поєднання системи обліку та виробничого середовища для найбільш доцільного впровадження lean облік-процесів. Необхідно розпочати з постановки цілей для керівників виконавчої та оперативної ланки, щоб створити систему проміжних показників, що відображають переваги lean обліку. Дані завдання мають принципове значення, оскільки, як правило, багато переваг бережливої системи обліку приховані традиційною бухгалтерською практикою, а деякі показники (наприклад, собівартість реалізованої продукції в період скорочення матеріально-технічних запасів) можуть виглядати гірше.

Крок 2: Розробка принципів впровадження lean обліку

Загальноприйняті норми бухгалтерського обліку (GAAP) визначаються і постійно коригуються Радою зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB). Закон

---

<sup>9</sup> П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

Сарбейнса-Окслі (Американський закон про боротьбу з корпоративним та бухгалтерським шахрайством – SOX), передбачає здійснення документального обліку і контролю з метою запобігання фінансових зловживань в компаніях. При цьому в кожній компанії застосовуються власні вимоги до планування, консолідації та звітності, встановлені керівництвом і підказані фахівцями з аналізу ринку. Таким чином, забезпечується розуміння визначених вимог і чітко пояснюються правила ведення обліку згідно вимогами GAAP.

Однак непорушні вимоги стандарту GAAP і закону SOX допускають значну свободу дій, тому особливо важливо, щоб керівництво з самого початку своєї діяльності мало правильне уявлення про переваги та перспективи lean обліку та могло встановлювати конкретні принципи для реалізації їх на практиці. Основними принципами впровадження lean обліку є наступні:

1. Повне дотримання вимог GAAP: точне визначення собівартості продукції (визначення методу); достовірна оцінка матеріально-технічних запасів (визначення методу).

2. Неухильне дотримання вимог закону SOX: документальне оформлення всіх процедур контролю; проведення всіх поточних аудиторських перевірок (план).

3. Зведення інформації у цілому по підприємстві: закриття рахунків на кінець місяця (кварталу, року); щомісячний прогноз: рентабельності і грошових потоків; статистика потоку створення цінностей; наявність потужностей.

4. Цілі і процедури вдосконалення виробничого процесу.

Крок 3. Визначення виробничих параметрів і методологія побудови економічної моделі

На початкових етапах впровадження lean обліку розробляються базові принципи по цілому ряду збалансованих завдань: вихід продукції, конкурентоспроможної з першої ж партії; виконання термінів поставок; існуючі потужності; кількість одиниць продукції на годину. Дані параметри повинні супроводжуватися такими фінансовими показниками, як запаси за категоріями, собівартість одиниці продукції, брак та доопрацювання. Оскільки кінцевою метою створення lean обліку є забезпечення максимальної рентабельності підприємства, важливо висунути на перший план можливості поліпшень, які усувають першопричини втрат. Групам фахівців lean обліку буде потрібна допомога бухгалтерів різних центрів відповідальності для виявлення основних джерел витрат, розрахунку та формування економічної моделі, яка точно визначає необхідні вкладення, а також максимально точно показує, де з'являться поліпшення. Оскільки lean облік спрощує багато бухгалтерських процедур, у бухгалтерів виникає вільний час, щоб безпосередньо співпрацювати з робочими групами з метою оптимізації інвестицій у вдосконалення виробничого процесу.

Крок 4. Організація виробничого lean середовища і скорочення більшої частини запасів

Lean середовище починається на вищому рівні керівництва з формування виконавчого керуючого комітету та застосування системи бережливого щоденного управління для залучення співробітників усіх рівнів. У великій компанії зі складною системою управління на це може знадобитися багато місяців, при цьому віддача виникає далеко не відразу, але створюється позитивна інерція – успіх породжує успіх. У міру того як групи, безпосередньо працюють зі споживачами, все більш ефективно усувають причини збитків і активно формують саморегулюючу систему, всі категорії запасів зменшуються досить швидко і набувають істотно нову форму. Разом з виникненням нової структури запасів спрощується система бухгалтерського обліку, поступово досягаючи певного рівня з необхідністю періодичних коригувань, що відображають загальну продуктивність підприємства

Крок 5. Визначення потоків створення цінності

Серед різних асортиментних позицій (найменувань) в більшості виробничих операцій існує обмежена кількість, яке визначає продукцію, придбану споживачами, і ця продукція може бути в цілому розділена на кілька категорій з точки зору змісту виробничого процесу. Потік створення цінності кожної категорії продукції не робить різниці між прямими витратами праці і непрямими – проектування, технічне обслуговування або обробка матеріалів, які в сукупності забезпечують виробництво товарів. В результаті, всі ці витрати списуються безпосередньо на собівартість реалізованих товарів за період виробництва таких витрат, але перехід на таку виключно просту систему обліку повинен здійснюватися поетапно протягом певного часу.

Крок 6: Відмова від варіативного обліку і зворотне списання всіх трудових витрат і витрат на матеріали

У повністю впровадженій системі lean обліку собівартість реалізованої продукції еквівалентна фактичним витратам за звітний період, оскільки вартість не змінюється в залежності від запасів. На даному етапі складні розрахунки зміни собівартості продукції є менш ефективними, ніж управління збитками від усіх видів діяльності. Управління накладними витратами (наприклад, доставка матеріалів або технічне обслуговування) здійснюється без особливих витрат. Які додаткові дані забезпечує розрахунок зміни собівартості? Облік зміни допомагає організації оптимізувати власну діяльність за рахунок створення запасів, що є діаметрально протилежним завданням lean обліку із загальної оптимізації діяльності підприємства і зниження запасів.

В якості проміжного етапу, до підготовки виробничих осередків для впровадження lean обліку, корисно розрахувати вартість трудових витрат і



витрат на матеріали за методом зворотного списання витрат (backflushing) (шляхом множення фактичних результатів на нормативи з праці та матеріали для оцінки зроблених витрат). Виходячи з того, що такі нормативи є точними, можна здійснювати традиційний контроль витрат при належному відстеженні запасів у період переходу на нову систему обліку і скорочення запасів.

Крок 7. Відмова від відстеження запасів і віднесення витрат безпосередньо на собівартість реалізованої продукції по мірі їх виникнення

Як зазначено в кроці 4, при мінімізації та ефективному відстеженні запасів на рівні виробничого середовища вони будуть залишатися досить стабільними, щоб забезпечувати поточні вхідні та вихідні розрахунки і детальний аналіз. На рівні виробничого середовища на постійній основі здійснюється зіставлення результатів фактичних незавершених робіт і нормативних незавершених робіт, при цьому виникають надлишки чи недостачі будуть самокоректуватися на стадії появи. Нормативні незавершені роботи коригуються по загальному рівню продуктивності підприємства в міру збільшення або зниження обсягів, при цьому баланс, як правило, може коригуватися тільки в міру необхідності.

Оскільки в lean середовищі рівень запасів є стабільним, а цикл замовлення – виключно коротким, всі виробничі витрати можна відносити на поточний період собівартості продукції.

Крок 8. Визначення клієнтоорієнтованих цільових витрат

Для багатьох компаній «створення додаткової цінності» (додана вартість) означає лише витрати на виробництво продукції. Оскільки споживачі одержують пропонований товар, вони повинні самі оцінити виконану роботу. Але в сучасному конкурентному світі принципово важливо враховувати споживче розуміння цінності, щоб забезпечити досягнення цільових показників собівартості.

Хоча теоретики lean обліку розглядають таргет-костинг як частину lean системи, цей метод фактично застосовуємо до будь-якій системі планування виробництва, незалежно від методу складання бухгалтерської звітності. Переваги lean обліку засновані на базових концепціях lean підприємства: міжфункціональна робоча команда і аналіз на рівні виробничого середовища може об'єктивно вивести непотрібні витрати з будь-якого потоку створення цінності. Даний підхід є прямолінійним і звичайним для lean середовища: вміння прислухатися до думки споживача; визначення цільових витрат виходячи з вимог рентабельності (очікування учасників, акціонерів) та споживчої цінності; оптимізація багатофункціональних операцій і розробка плану виходу на потрібний рівень витрат.

Крок 9. Зв'язок з постачальниками і автоматизація кредиторської заборгованості

На ранньому етапі впровадження lean системи при реалізації системи канбан сировина може надавати великі можливості для зниження запасів. З самого початку група постачання буде змушена починати переговори з постачальниками з нуля для забезпечення матеріалів належної якості на вимогу кінцевих споживачів.

Початкові кроки передбачають більш часті закупівлі за довгостроковими контрактами з основними постачальниками, часто з оплатою за кредитними картками для скорочення паперової роботи. Поступово постачальникам надається прямий доступ до замовлень споживачів з метою автоматичного формування відвантажень. У результаті надходження можуть автоматично формувати грошові перекази без формування кредиторської заборгованості. Оскільки ці етапи мають принципове значення для управління готівковими коштами, бухгалтерія повинна приділяти їм особливу увагу під ретельним контролем керівництва.

Крок 10. Зв'язок із замовниками та автоматизація одержуваних платежів

Зрештою, в рамках lean системи виробництво продукції, закупівлі матеріалів і активізація виробничих осередків здійснюється тільки за наявності споживчого попиту. Таким чином, у міру скорочення циклу замовлення виникає необхідність тіснішої співпраці та інформаційного обміну з споживачами.

На ранніх стадіях це передбачає короткострокові (і, теоретично, більш точні) прогнози циклів замовлень. У перспективі можна досягти високого рівня прозорості для кінцевого споживача, коли замовлення формуються автоматично, а оплата проводиться в міру виходу продукції з підприємства, що повністю виключає дебіторську заборгованість. Управління основними грошовими потоками має бути ретельно продуманим, повністю контрольованим і бездоганим по виконанню.

Таким чином, процес створення «бережливого» підприємства і переходу на lean-облік стосується і рядових співробітників, від простих робітників до технічних фахівців, які здійснюють взаємодію з клієнтами. Керівництво забезпечує спостереження, підтримку і бере активну участь у діяльності підприємства на всіх рівнях. У цій системі слабких ланок не існує. Група фінансового обліку, орієнтована на нові завдання, надає інформацію для прийняття вірних тактичних і стратегічних рішень.

Система lean обліку стає найбільш ефективною при наявності ефективного lean виробництва. Основний акцент lean облік робить не так на докладному аналізі результатів минулої діяльності (з оптимізацією окремих частин процесу), а на використанні стратегічних можливостей, пов'язаних з використанням нових ресурсів (у міру усунення виробничих втрат) і на тактичних аспектах на рівні

виробничих цехів з постійним моніторингом і вдосконалення їх поточної діяльності (що створює витрати). Дана система є складною і повинна впроваджуватися поетапно в гармонійному поєднанні з lean виробництвом.

Концепція lean обліку – це інтегрована концепція, які об'єднує найбільш популярні концепції менеджменту: концепцію «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), яка сфокусована на усунення втрат і невиробничих витрат, і концепцію «шість сігм» (Six Sigma), яка направлена на зниження варіабельності процесів і стабілізацію характеристик продукції. При цьому варіабельність складається з двох компонент, обумовлених різними причинами: власне системної («випадкові причини»), відповідальність менеджменту; причини, які можна пов'язати з певними причинами («особливі або спеціальні причини»), вони є характерними для деякої тимчасової ситуації, причину якої можна виявити й усунути [10].

Концепція lean обліку поєднала в собі найкращі характеристики, які дозволяють підприємствам досягнути найвищих економічних результатів в найкоротші терміни. Концепція lean обліку має широку галузь застосування і може бути використана будь-яким підприємством, незалежно від розмірів і видів діяльності.

Період формування концепції lean обліку припадає на середину 80-х років минулого століття. У цей час у сфері виробництва були встановлені найбільш високі вимоги до якості продукції та економії ресурсів. Концепція lean обліку створювалась як методологія оптимізації витрат в автомобільній промисловості (Toyota Production System), тобто створення концепції, пов'язане із програмою «боротьби» з дефектами готової продукції шляхом підвищення варіабельності процесів виробництва.

Етапи розвитку концепції lean обліку повторюють етапи розвитку стандартів системи управління якістю, які на початковому етапі їх розробки містили вимоги для забезпечення якості для військової промисловості, пізніше – для автомобілебудування. Сучасний період розвитку економіки можна охарактеризувати як період активного впровадження стандартів системи управління якістю та концепції lean обліку у нетрадиційних для них сферах. Зростаюча конкуренція підштовхує підприємства, які надають послуги та здійснюють виробництво інтелектуальної продукції, державні і приватні підприємства до пошуку нових шляхів підтримання і підвищення попиту на такі послуги і продукцію. Тому пройшовши апробацію на підприємствах як промислової, так і непромислової сфери, концепція lean обліку стала універсальною і найбільш необхідною частиною консалтингового бізнесу в управлінні якістю.

---

<sup>10</sup> Shewhart, W. A. (1939/1986) *Statistical Methods from the Viewpoint of Quality Control*. – N.Y., Dover Publications, Inc., (republished). – 160 p.

Співвідношення «кількості успішних впроваджень» до «загальної кількості впроваджень» lean обліку є у 3 рази вищою порівняно з іншими методами і концепціями менеджменту. Серед факторів успішності впровадження концепції lean обліку виділимо найбільш суттєвий – висока організованість – це одна із найбільш відмінних особливостей успішного бізнесу, яка полягає в наступному:

- уся діяльність здійснюється в межах проектів, кожен із яких має встановлені цілі, терміни, бюджет, розподіл відповідальності і обов'язків, вимог до визначення ризиків та ін.;

- вимоги до знань і навичок персоналу, який бере участь у проектах, чітко визначені і прокласифіковані;

- результати кожного проекту регулярно відслідковуються за допомогою встановленої системи показників вимірювання (економічних коефіцієнтів і показників).

Існує ще декілька факторів успіху концепції lean обліку. Процедура її впровадження сформульована в Довіднику американського інженера з якості як «визначення, вибір і виконання» [11]. Найбільшу увагу при цьому приділялось вибору такої організації lean обліку, яка повинна бути обґрунтована як з точки зору найбільшої економічної доцільності, так і з точки зору можливості виконання на практиці. Цікаво відзначити, що фахівець, який є знавцем концепції lean обліку може працювати як найманим працівником на підприємстві, так і бути зовнішнім консультантом, тому що:

- він незалежний і може здійснювати достовірні оцінки і професійні судження;

- він не сприймається співробітниками як «один із них», до його професійної думки дослухаються як до думки експерта в питаннях організації lean обліку;

- репутація і подальша кар'єра знавця концепції lean обліку повністю визначається успіхом реалізованих ним проектів щодо організації lean обліку, що пояснює його високий рівень мотивації.

Спеціалісти, які володіють знаннями lean обліку, можуть працевлаштовуватися як на умовах часткової, так і повної зайнятості. Для здійснення оцінки результатів їх діяльності встановлюється «нижня і верхня межа економії», що означає – за рік роботи спеціаліст такої категорії, який працює на умовах повної зайнятості, повинен забезпечити підприємству економію витрат від 500 тис. до 1 млн. дол. Якщо економія витрат не досягне нижньої межі, це означає невідповідність кваліфікації фахівця, перевищення верхньої межі економії витрат є малоімовірним.

---

<sup>11</sup> Bragg S. M. The Lean Accounting Guidebook / S. M. Bragg. – [2 edition]. – Accounting Tools LLC, 2014. – 276 p.

Таким чином, зниження витрат – це не основна ціль lean обліку, а основний спосіб досягнення мети цієї концепції – збільшення прибутку, удосконалення фінансово-господарської діяльності і підвищення конкурентоспроможності.

Концепція «lean виробництва», яка є основою lean обліку, вперше сформульована на японських підприємствах, має також й інші фактори успіху. Відомо, що Японія, для свого успішного розвитку вибрала гармонійне поєднання традицій з повністю новими підходами до організації фінансово-господарської діяльності.

Сьогодні на світовому ринку Японія – постачальник продукції складних наукомістких галузей промисловості, сучасних конструкційних матеріалів. Тому вітчизняним підприємства необхідно перебирати досвід організації фінансово-господарської діяльності у зарубіжних країн.

Високий рівень організації lean обліку є вже не фактором досягнення успіху, а отриманим результатом. Одержання високого рівня організації облікових процесів (як основних, так і допоміжних) дозволить підприємству зекономити значний обсяг ресурсів. Поміж того, що концепція lean обліку передбачає принципово нові підходи до культури управління та організації обліку на підприємстві, вона також пропонує набір інструментів, які дозволяють здешевити і прискорити облікові процеси. Основні облікові інструменти вже й сьогодні відомі обліковим фахівцям: точно у термін (just in time), концепція «шість сігм» (Six Sigma), кайдзен (концепція безперервного покращення), управління потоками створення цінностей (value stream management), система поке-ека (метод захисту від помилок) та ін. В цьому переліку спеціалісти-практики виділяють «управління потоками створення цінностей (value stream management)» як один із найбільш результативних інструментів в досягненні цілей концепції lean обліку.

Спільною ознакою концепції «шість сігм» (Six Sigma), що виникла в США та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), що виникла в Японії, є спільний економічний інтерес до окремо взятого бізнес-процесу. Саме це суттєвим чином відрізняє їх від багатьох попередніх економічних концепцій, які орієнтуються на загальний вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, та споріднює їх з економічними концепціями нового покоління, такими як «реінжиніринг бізнес-процесів». Тому концепція «шість сігм» (Six Sigma) та концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) ідеально доповнюють один одного.

Які основні проблеми концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) можуть бути вирішені постулатами концепції «шість сігм» (Six Sigma)?

1. Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) не встановлює вимог до форми реалізації концепції і необхідного для цього економічного інструментарію. Тому успіх концепції «бережливого виробництва»

(Lean Manufacturing) багато в чому залежить від ініціативності і організаційних здібностей бухгалтерів-менеджерів, проте при зміні менеджера реалізація концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) може зазнати краху. Концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) бракує формалізованих зобов'язань зі сторони вищого керівництва, формалізованого навчання, запланованого виділення і розподілу ресурсів, відстеження успіху щодо прийнятих коригуючих економічних дій та ін. Як раз ці всі питання обґрунтовано у концепції «шість сігм» (Six Sigma).

2. Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) не достатньо сфокусована на питаннях користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх). Їх вирішення безпосередньо не пов'язано з основною ціллю концепції – усуненням втрат і невиробничих витрат. У концепції «шість сігм» (Six Sigma) фокус на користувачів – ключовий елемент. Це підтверджується тим, що всі основні постулати цієї концепції побудовані на відстеженні взаємозв'язку параметрів бізнес-процесу і характеристик продукції із специфікаціями, які встановлені користувачами. Ключовий принцип концепції «шість сігм» (Six Sigma) DMAIC розпочинається з визначення потреб користувачів: Define – визначай, Measure – оцінюй, Analyze – аналізуй, Improve – удосконалюй, і Control – контролюй.

3. У концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) дефекти і невідповідності визнаються одним із основних джерел втрат на підприємстві. У той же час у цій концепції не розглядаються методи статистичного управління бізнес-процесами для усунення втрат. Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) не орієнтована на пошук джерел варіабельності бізнес-процесів і шляхів зниження варіабельності, що є одним із основних елементів концепції «шість сігм» (Six Sigma).

Які основні проблеми концепції «шість сігм» (Six Sigma) можуть бути вирішені постулатами концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing)?

1. Дефекти – основна ціль концепції «шість сігм» (Six Sigma) – є тільки одним із багатьох видів втрат на підприємствах. У класичній теорії концепції lean обліку виділяють сім видів втрат: перевиробництво, очікування, транспортування, діяльність, яка не створює додаткової цінності, наявність залишків запасів, плинність кадрів, виробництво дефектів. Іншими науковцями виділяються додаткові види втрат. Наприклад, «необґрунтована економія», яка полягає у використанні дешевої і неякісної сировини і матеріалів; «багатоваріантність побудови бізнес-процесів» як результат використання неуніфікованих елементів у бізнес-процесах.

2. У концепції «шість сігм» (Six Sigma) не проводяться паралелі між якістю і задоволенням інтересів користувачів, з одного боку, тривалістю та швидкістю виконанням бізнес-процесів, з іншого боку. У той же час тривалість бізнес-

процесів безпосередньо пов'язана із задоволенням інтересів користувачів при отриманні послуг, а для бізнес-процесів виробництва – із активами у вигляді запасів, що не використовуються. У концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) аналіз часу як одного із основних ресурсів бізнес-процесу є ключовим напрямком.

3. Набір інструментів концепції «шість сігм» (Six Sigma) обмежує можливий простір поставлених завдань, які можуть бути розв'язані. Покращення бізнес-процесів у рамках концепції «шість сігм» (Six Sigma) здійснюється, в основному, шляхом зниження варіабельності бізнес-процесів статистичними методами і перепроєктування бізнес-процесів з застосуванням методу DFSS (Design for Six Sigma – проєктування для концепції «шість сігм» (Six Sigma)). У концепції «шість сігм» (Six Sigma) не беруться до уваги такі можливості для покращення бізнес-процесів, як скорочення невиробничої господарської діяльності підприємства, часу очікування (простою), зменшення залишків запасів і транспортних витрат, оптимізація робочих місць та ін. Усі вищезазначені можливості у повній мірі реалізуються концепцією «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing).

Якщо об'єднати концепцію «шість сігм» (Six Sigma) та концепцію «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), з метою уникнення вищезазначених недоліків, отримаємо нову інтегровану концепцію Lean обліку (табл. 1).

**Таблиця 1.** Основні елементи концепції «шість сігм», lean обліку та інтегрованої концепції Lean обліку

<i>№</i>	<i>Основні елементи концепції</i>	<i>Концепція «шість сігм» (Six Sigma)</i>	<i>Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing)</i>	<i>Інтегрована концепція Lean обліку *</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Формалізовані права і обов'язки керівництва	+		+
2	Формалізований розподіл усіх видів ресурсів	+		+
3	Формалізоване навчання, розподіл відповідальності та повноважень працівників	+		+
4	Градація спеціалістів, які задіяні в проєктах (фахівців концепції lean обліку)	+		+
5	Реалізація концепції у формі «визначення, вибір і виконання проєктів»	+		+
6	Короткострокові проєкти покращення – кайдзен		+	+
7	Моніторинг з використанням економічних показників (коефіцієнтів)	+	+	+
8	Використання принципу DMAIC під час виконання проєктів	+		+

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
9	Використання статистичних методів для зменшення або уникнення варіабельності бізнес-процесів суб'єкта господарювання	+		+
10	Виявлення й усунення втрат і невиробничих витрат в бізнес-процесах суб'єкта господарювання		+	+
11	Підвищення швидкості функціонування бізнес-процесів суб'єкта господарювання		+	+
12	«Витягуючий» принцип функціонування бізнес-процесів		+	+
13	Зниження витрат, які виникли в результаті багатоваріантності побудови бізнес-процесів		+	+
14	Усунення втрат, які виникають як кінцевий результат «необґрунтованої економії»		+	+

\* Запропоновано автором за результатами проведених досліджень

Із табл. 1 бачимо, що в інтегрованій концепції Lean обліку відповіді на запитання «як організувати діяльність?» взяті із концепції «шість сігм» (Six Sigma), а на запитання «що робити?» – в основному, із концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing).

При цьому інтегрована концепція Lean обліку використовує об'єднаний набір економічних показників (коефіцієнтів) і об'єднаний набір методів та інструментів реалізації удосконалення. Приклад набору методів та інструментів, які можуть використовуватися в інтегрованій концепції Lean обліку наведені в табл. 2.

**Таблиця 2.** Приклад використання методу DMAIC інтегрованою концепцією Lean обліку\*

Define – визначай	Measure – оцінюй	Analyze – аналізуй	Improve – удосконалюй	Control – контролюй
Quality Function Deployment (QFD); «Голос споживача»; аналіз Кано; «Карта» бізнес-процесу; фінансовий аналіз; розставлення пріоритетів	Контрольні карти; діаграми; Парето; гістограми; оцінка ефективності циклу бізнес-процесу; план збору даних	Діаграми Парето; діаграми Ісікави «риб'ячої кістки»; Failure Mode and Effects Analysis (FMEA); визначення невиробничих витрат; ідентифікація «пасток часу»; оцінка обмежень	Failure Mode and Effects Analysis (FMEA); кайдзен; поке-ека; обґрунтування розміру партії; система організації та раціоналізації робочого місця (5S); гіпотетичне тестування; матриця вибору рішення	Контрольні карти; поке-ека; візуальний контроль бізнес-процесу; план навчання; план інформування; план стандартизації

\* Запропоновано автором за результатами проведених досліджень



Результати проведених досліджень щодо використання постулатів концепції «шість сігм» (Six Sigma) та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку на зарубіжних підприємствах показали наступні економічні прерогативи:

- зниження собівартості продукції та послуг суб'єкта господарювання на 30-60 %;
- зменшення часу надання послуг до 50 %;
- зменшення кількості дефектної продукції суб'єкта господарювання приблизно у 2 рази;
- збільшення без додаткових витрат обсягу виконаних робіт суб'єктом господарювання до 20 %;
- зниження вартості проектних робіт на 30-40 %;
- скорочення часу виконання проектів до 70 %.

У яких випадках можна розраховувати на такі результати? Є дві основні ознаки, які свідчать про позитивний ефект впровадження постулатів концепції «шість сігм» (Six Sigma) та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку. Перша ознака – будь-які зміни, що мають місце на підприємстві, наприклад, збільшення чи зменшення обсягів виробництва, розширення асортименту, організаційні зміни, інновації та ін. Друга ознака – недостатнє документальне оформлення бізнес-процесів і недостатнє розуміння суті бізнес-процесів працівниками, які задіяні в бізнес-процеси.

Чи необхідно знати досконало весь набір інструментів та економічних коефіцієнтів (показників) концепції «шість сігм» (Six Sigma) та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку? Не потрібно, оскільки принцип 20/80 є актуальним і щодо затребуваності знань фахівців інтегрованої концепції lean обліку. Під час реалізації 80 % проектів використовуються менше 20 % вивчених такими фахівцями інструментів. Виділяють основні принципи, які сприяють успіху реалізації постулатів концепції «шість сігм» (Six Sigma) та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) при організації бухгалтерського обліку:

- зацікавленість керівництва;
- виділення достатньої кількості ресурсів;
- досвід успішних проектів.

Під час реалізації інтегрованої концепції Lean обліку до ресурсів відносять оплачуваний час робіт и персоналу, витрати на його навчання і на придбання необхідних засобів праці, які необхідні для підготовки і виконання проектів. Керівництво повинно отримати обсяг знань, який необхідний для контролю та управління цією діяльністю. Лідер проекту повинен мати практичний досвід

участі в успішних проектах з покращення діяльності суб'єкта господарювання. При всі важливості навчання, досвід участі хоча б в одному успішному проекті вартує вивчення десятки прикладів із практики. Тому інтегрована концепція Lean обліку дозволяє удосконалювати діяльність суб'єкта господарювання поступово, від проекту до проекту.

Системи обліку, що застосовуються на вітчизняних підприємствах, не мають достатньої адаптивності до зміни ринкових ситуацій, тобто не володіють потрібною оперативністю, гнучкістю і доступністю надання інформації для менеджменту. Для адаптивності підприємству потрібна інформованість або обізнаність про показники процесів і їх зміни, як всередині процесів, так і при взаємодії з зовнішнім середовищем (покупцями, постачальниками і т. д.). Ухвалення ефективних управлінських рішень на основі точної та оперативної інформації в реальному режимі часу є найважливішим фактором конкурентоспроможності підприємства. Застосування на підприємствах концепції lean обліку неможливо без зміни системи управління підприємством.

Можливі варіанти перетворень обліку через впровадження концепції lean обліку:

- створення нового окремого управлінського «lean обліку» і зміна системи управлінської та фінансової звітності за принципами концепції «бережливе виробництво»;

- ведення обліку на базі існуючого фінансового обліку з введенням доповнень на принципах бережливості. Завданнями елемента «lean обліку облік», на наш погляд будуть:

- розробка і надання внутрішньої звітності щодо бережливого виробництва, оптимізація документообігу на підприємстві;

- створення бази даних по втратах;

- розробка і надалі контроль за показниками бережливості (ефективність сервісного процесу, час ритму, час такту, задоволеність споживача і т. д.).

Під «lean обліком» ми розуміємо систему обліку, що включає наступні підсистеми:

- підсистему «Стратегічне управління» (концентрація на потребах замовника, управління з ключовими показниками ефективності, розгортання стратегічних цілей);

- підсистему «Процеси» (виявлення і зниження втрат, організація безперервного потоку виробів, структуроване рішення проблем);

- підсистему «Персонал» (постійне вдосконалення: кайзен і раціоналізаторство, командна робота, відкритий обмін інформацією), що в сукупності дозволяє підприємству забезпечити інноваційний базис управління, спрямований на підвищення продуктивності праці та конкурентоспроможності продукції.

На більшості підприємств, де було досліджено перспективи впровадження «lean обліку» встановлено ряд особливостей.

По-перше, підприємства націлені на швидкий результат від впровадження інструментів lean обліку, які б не змінювали кардинально ситуацію на підприємстві і не вимагали б змін на рівні вищого керівництва підприємств.

По-друге, підприємства готові вкладати значні ресурси в технології та обладнання, які, на думку керівників, дозволяють зробити значний ривок, тоді як постійне і поступове вдосконалення є тривалим процесом з неясним економічним ефектом.

По-третє, промислові підприємства, які планують впроваджувати інструменти «lean обліку» недооцінюють важливість філософії «lean виробництва», тоді як в основі успіхів Toyota лежить саме філософія lean виробництва, яка передбачає глибоку і всебічну культурну трансформацію (філософія довгострокової перспективи, правильний процес дає правильні результати, збільшення цінності організації шляхом розвитку співробітників і партнерів, постійне вирішення фундаментальних проблем стимулює безперервне навчання організації). Якщо «lean облік» починається використання простих інструментів з швидким результатом і філософії, провідниками якої є керівники, то у персоналу компанії з'являється переконаність в ефективності «lean обліку», потім змінюється мислення і культура, що дозволяє приступати до впровадження більш складних інструментів, і цикл повторюється

## **І.А. ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК,**

*кандидат економічних наук, доцент*

*Житомирський державний технологічний університет*

### **1.8. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СПЕЦИФІЧНИХ АКТИВІВ**

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку склалась сприятлива ситуація для проведення досліджень на основі використання неоінституційної економічної теорії, що зумовлюється наступними причинами:

1. Вченими-інституціоналістами розроблені і обґрунтовані концепції та підходи, які можуть застосовуватись в бухгалтерському обліку;

2. В наукових колах відбулось остаточне закріплення розуміння бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту;

3. Бухгалтерський облік, як система збору, обробки та передачі інформації для прийняття управлінських рішень піддається значній критиці внаслідок втрати релевантності облікової інформації;

4. Відбувається зміна техніко-технологічного базису ведення і організації бухгалтерського обліку – перехід від паперового та комп'ютерного обліку, до мережево-комп'ютерного обліку на основі використання “хмарних технологій”.

Існування вищенаведених причин зумовлює необхідність пошуку нових неоінституційних інструментів для удосконалення існуючої системи облікових знань та забезпечення відповідності змістовного наповнення і форми представлення облікової інформації зростаючим потребам користувачів у ХХІ-му столітті. Використання таких інструментів дозволяє перенести увагу вчених в сфері бухгалтерського обліку з досліджень, які враховують зміни технологічних аспектів ведення та організації облікової системи, на неоінституційні дослідження, які мають кращий потенціал для обґрунтування сутності економічних явищ і процесів, що відбуваються на підприємствах.

Використання інституційної теорії в бухгалтерському обліку на думку сучасних вчених в цілому дозволяє ввести стандартний бухгалтерський облік в більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні змістовні механізми його розвитку на перспективу (Л.А. Чайковська [<sup>1</sup>, с. 15]), застосувати пізнавальний потенціал, який починає складати теоретичний і методологічний базис економічних дисциплін (І.Б. Садовська [<sup>2</sup>, с. 119]),

---

<sup>1</sup> Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология). Автореф. дис... на соискание уч. степени д.э.н. : спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 45 с.

<sup>2</sup> Садовская И.Б. Влияние институциональной теории на развитие концепции управленческого учета / И.Б. Садовская // Проблемы экономики и менеджмента. – 2014. – № 3 (31). – С. 119-123.

розглядати бухгалтерський облік в комплексі з іншими науками про управління і у взаємозв'язку з такими дисциплінами як право, соціологія та ін. (Н.В. Воскресенська, М.В. Львова [<sup>3</sup>, с. 360]).

Одним із об'єктів вивчення неоінституційної економічної теорії є категорія “специфічність активів”. Вона була введена до складу системи наукових економічних знань порівняно нещодавно – в середині ХХ-го століття. Першим із вчених-економістів, хто поділив всі людські ресурси підприємства на звичайні та специфічні, був Г. Беккер, який займався дослідженнями інвестицій в людський капітал. Хоча дещо раніше дану проблематику також піднімали А. Алчіан, А. Маршал, Дж. Маршак, М. Полані, однак дана категорія розглядалась авторами лише фрагментарно та в контексті вирішення інших економічних проблем. В подальшому класифікація активів на специфічні та неспецифічні була поширена О.Е. Вільямсоном на всі види ресурсів підприємства та покладена в основу трансакційної теорії фірми.

На сьогодні процес здійснення інвестицій в специфічні активи підприємства, які створюють стимули для здійснення опортуністичної поведінки та зростання трансакційних витрат, є одним із центральних питань неоінституційної економічної теорії, оскільки її представники першочергово орієнтувались на дослідження вертикальних взаємодій фірми. Зокрема, як відмічають з цього приводу Е.Г. Фуруботн та Р. Ріхтер, розгляд фірми як мережі контрактів на основі випадків використання або невикористання специфічних для фірми активів можна використовувати як критерій класифікації робіт, що розширили основи неоінституційного аналізу виробничих організацій [<sup>4</sup>, с. 512-513]. П. Джосков з цього приводу теж зазначає, що з початку 1980-х років фокус дискусії з трансакційних витрат перемістився на детермінанти вертикальної інтеграції (внутрішньої організації) і природу контрактних взаємовідносин між фірмами на різних рівнях виробничого процесу, де ключовим питанням стала важливість специфічних активів, яка дозволяє пояснити ці процеси [<sup>5</sup>, с. 170]. Таким чином, вчені-неоінституціоналісти в своїх дослідженнях відійшли від загального аналізу ролі трансакційних витрат в діяльності підприємства до обґрунтування засобів управління ними на основі ідентифікації факторів, що впливають на цей процес, основним серед яких є здійснення інвестицій в специфічні активи підприємства. Проте, подібна тенденція ще не з'явилась в бухгалтерському обліку, оскільки переважна більшість дослідників

<sup>3</sup> Воскресенская Н.В. Институциональный подход в бухгалтерском учете / Н.В. Воскресенская, М.В. Львова // Вестник Чувашского университета. – 2011. – № 4. – С. 359-362.

<sup>4</sup> Фуруботн Э.Г. Институты и экономическая теория: достижения новой институциональной экономической теории / Э. Г. Фуруботн, Р. Рихтер / пер. с англ. под ред. В.С. Катяло, Н. П. Дроздовой. СПб. : Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. – 702 с.

<sup>5</sup> Джосков П. Специфичність активів і структура вертикальних відносин: емпіричні дані / П. Джосков / Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток :Пер. з англ. / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера. — К. : А.С.К., 2002. – С. 160-188.

інституційної теорії обліку займається вирішенням проблем облікового відображення трансакційних витрат.

Загалом, здійснення підприємствами інвестицій в специфічні активи відбувається через те, що в результаті їх використання можливе зниження витрат, внаслідок чого підприємства, що використовують специфічні активи, одержують більші прибутки у порівнянні з підприємствами, що не володіють такими активами. Специфічність активів розглядається О.Е. Вільямсоном [6, с. 52] як один із критеріїв, який слід враховувати при організації ділових операцій, зокрема, які впливають на величину трансакційних витрат, що виникають в процесі укладання контрактів. Тобто, наявність специфічних активів на підприємстві впливає на вибір способу координації (структури управління) процесом здійснення трансакцій. Використання даного критерію дозволяє оцінити внесок кожного з учасників контракту в процесі його укладання та реалізації, в кінцевому випадку забезпечуючи досягнення балансу інтересів всіх його учасників. Запропонований автором критерій є визначальною відмінністю трансакційної теорії фірми від інших підходів до трактування економічної організації.

Аналогічного підходу до виділення специфічних особливостей економічних ресурсів, що перебувають у власності підприємства, дотримувався акад. Ю.В. Яременко [7], яким була запропонована концепція різноякісних ресурсів, тобто класифікація ресурсів виходячи з їх якісних категорій. Використання підприємствами різноякісних ресурсів на його думку є об'єктивною рисою економічного розвитку. Особливістю підходу акад. Ю.В. Яременка є те, що хоча концепція різноякісних ресурсів є подібною до концепції специфічних активів О.Е. Вільямсона, однак вона використовувалась автором для вирішення проблем технологічної багатокладності економіки на макрорівні, а не для обґрунтування особливостей функціонування підприємств. Внаслідок чого її досить складно використовувати для удосконалення облікової системи, як основного засобу інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень на мікрорівні.

В залежності від рівня специфічності, всі активи підприємства можуть бути поділені на наступні види:

1. Стандартні (неспецифічні);
2. Малоспецифічні (напівспецифічні);
3. Високоспецифічні (унікальні або ідіосинкратичні).

Неспецифічні активи можуть використовуватися багатьма користувачами та їх ринкова вартість мало залежить від того, де вони використовуються.

---

<sup>6</sup> Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво “АртЕк”, 2001. – 472 с.

<sup>7</sup> Яременко Ю.В. Теория и методология исследования многоуровневой экономики / Ю.В. Яременко. – М.: Наука, 2000. – 400 с.

Ринкові інституційні угоди з неспецифічними активами здійснюються шляхом укладання поширених (неокласичних) контрактів у випадку невиконання яких у власників неспецифічних активів виникають незначні трансакційні витрати. Таким чином, для неспецифічних активів наявні альтернативні варіанти їх використання, у випадку застосування яких не відбувається втрати виробничого потенціалу та цінності для підприємства.

Активи другого виду відносяться до специфічних активів, використання яких частково обмежене, оскільки вони можуть використовуватись вузьким колом споживачів. При розірванні угоди одним із її учасників, які пов'язані з використанням малоспецифічних активів, інша сторона несе значні трансакційні витрати внаслідок необхідності пошуку нового контрагента та невиконання умов контракту. Таким чином, будь-яке можливе альтернативне використання малоспецифічних активів призводить до істотної втрати їх виробничого потенціалу.

Активи третього виду характеризуються найвищим рівнем специфічності, їх використання повністю обмежене в інших ніж дана угода випадках. У випадку розірвання угоди щодо використання високоспецифічних активів їх здатність приносити економічні вигоди підприємству прямує до нуля, оскільки їх альтернативне використання є майже неможливим. При цьому, їх цінність не відіграє важливого значення. Наприклад, до високоспецифічних активів можуть бути віднесені як внутрішньостворені програмні продукти, розроблені на основі "MS Excel", вартістю до тисячі грн., так і комплексні інтегровані інформаційні системи, розроблені на базі спеціалізованих платформ ("Oracle", "SAP" та ін.), вартість яких може складати десятки мільйонів грн.

Таким чином, активи другої та третьої груп можуть бути об'єднані категорією "специфічні активи", під якими слід розуміти матеріальні та нематеріальні ресурси підприємства, одержані в результаті здійснення спеціалізованих (специфічних або ідіосинкратичних) інвестицій, використання яких є значно обмеженим або майже неможливим поза межами їх основного призначення (визначеного контрактом), що супроводжується істотною або майже повною втратою їх економічної вартості.

Специфічні активи (малоспецифічні та високоспецифічні) з метою більш глибокого розуміння структури контрактів можуть бути розмежовані за типами специфіки. Перший тип – людські активи, був ідентифікований і описаний Г. Беккером, однак узагальнюючу типізацію специфічних активів вперше запропонував О.Е. Вільямсон [8, с. 55], виділивши наступні типи специфіки: специфіка розташування; специфіка матеріального активу; специфіка людського активу; допоміжні активи. В подальшому дана типізація була розширена

---

<sup>8</sup> Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво "АртЕк", 2001. – 472 с.

С. Мастеном, який розробив поняття часової специфіки, а також самим О.Е. Вільямсоном, який додав на початку 1990-х років до попередніх типів специфіку репутації, торговельної марки.

На сьогодні більшістю дослідників, що займаються дослідженням проблематики розвитку неінституційної теорії, виділяється шість основних типів специфіки активів (табл. 1).

**Таблиця 1.** Класифікація активів за типами специфіки (узагальнено на основі [9, с. 94-95; 10, с. 173; 11, с. 114])

<i>Тип специфічності</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Приклад</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Специфічність розташування	Близьке географічне розміщення покупця і продавця відображає їх рішення щодо мінімізації транзакційних витрат. Специфічність пов'язується з необхідністю понесення значних витрат на фізичне переміщення активу	Розміщення теплової електростанції, яка використовує вугілля в якості палива, в безпосередній географічній близькості від вугледобувної шахти
Специфічність фізичних активів	Здійснення інвестицій в матеріальні активи, що мають транзакційно-специфічні характеристики конструкції. Їх використання в інших проектах має значно меншу цінність для підприємства	Придбання вугільної печі для електростанції, яка не може використовувати інші види вугілля, за умови розірвання угоди з постачальником передбачає необхідність понесення витрат для її переналадження
Специфічність людського капіталу	Наявність особливих навичок та вмінь, які забезпечують ефективне виконання робіт суто на конкретному підприємстві. Специфічність пов'язується з тим, що їх цінність втрачається зі звільненням працівника з цього підприємства	Вміння програмувати на специфічній мові програмування, наприклад, "1С", або вміння до роботи в інформаційних системах, що власноруч розроблені на підприємстві
Специфічність цільових активів	Здійснення інвестицій в активи загального призначення, коли вироблена на їх основі продукція може виявитися призначеною для одного-єдиного користувача. Їх специфічність пов'язується з тим, що при розірванні контракту у постачальника залишаються значні запаси продукції, попит на яку відсутній	Розробка програмного продукту "1С: Бухгалтерія для України" опинилась під загрозою через заборону її використання на вітчизняних підприємствах, зі значною кількістю яких були укладені угоди на підтримку і обслуговування при використанні системи

<sup>9</sup> Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво "АртЕк", 2001. – 472 с.

<sup>10</sup> Джосков П. Специфічність активів і структура вертикальних відносин: емпіричні дані / П. Джосков / Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток :Пер. з англ. / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера. — К. : А.С.К., 2002. – С. 160-188.

<sup>11</sup> Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.



Продовження табл. 1.

1	2	3
Часова специфічність	Здійснення інвестицій в активи, для яких суттєве значення має часова координація виробництва. Специфічність пов'язується з тим, що непорушення часових рамок виробництва може виступати джерелом опортуністичної поведінки окремих виконавців проекту (виробничого ланцюжка)	Виробничий процес в суднобудуванні слід здійснювати в жорстких часових рамках, оскільки існує об'єктивна необхідність щодо узгодження дій на послідовних стадіях виробництва
Специфічність репутації, торгової марки	Здійснення інвестицій в клієнтські нематеріальні активи (репутація, бренд, торговельна марка), вартість яких напряму залежить від якості продукції, до якої відноситься такий актив. Специфічність пов'язується з тим, що цінність таких активів втрачається з пониженням якості продукції або втратою репутації підприємства	Після отруєння у 2000 р. хот-догами, що були вироблені американською компанією "Sara Lee", вартість її акцій впала на 50% протягом року

Виділені і обґрунтовані типи специфіки активів (табл. 1) дозволяють більш точно визначити, які види трансакцій відповідають якому типу економічної організації, оскільки без врахування наявності інвестицій в специфічні активи неможливо виявити причини змін, до яких вдаються на підприємствах. Зокрема, у випадках наявності високого рівня невизначеності та специфічності активів раціональним рішенням буде побудова системи ієрархічного управління або укладання довгострокових контрактів. В цілому запропонована класифікація дозволяє сформулювати новий аналітичний розріз активів, якими володіє підприємство та доповнити контрактну теорію, розкриваючи роль специфічних активів в процесі підготовки і реалізації контрактів.

В цілому можна констатувати, що розроблена вченими-неоінституціоналістами концепція специфічних активів дозволяє пояснити поведінку учасників контрактної угоди, об'єктом якої є використання специфічних активів, а також пропонує можливі варіанти вирішення проблем, які можуть виникати у її учасників. Такий підхід відповідає базовим засадам позитивістської моделі наукового пізнання, згідно якої необхідним є розвиток таких теорій, які б дозволили пояснити, чому підприємства набувають тих або інших форм взаємовідносин та чим зумовлюється їх поведінка в конкретних ситуаціях. Зокрема, концепція специфічних активів дозволяє визначити причини зміни поведінки учасників контракту, а також дозволяє обґрунтувати причини вертикальної інтеграції підприємств або укладення довгострокових контрактів щодо використання специфічних активів.

Вивчення категорії специфічності активів та аналіз її впливу на діяльність підприємства і його зовнішнє середовище на сьогодні здійснюється вченими зі

сфери інституційної економіки, фінансів, менеджменту, і досить рідко даному питанню приділяють увагу вчені-обліковці, розглядаючи вплив даної категорії на процес прийняття рішень користувачами облікової інформації.

Можна виділити три основні напрями застосування даної концепції в контексті розвитку облікової науки, які на сьогодні підтримуються вченими:

*1. Виділення специфічних активів в загальній структурі активів підприємства як окремої категорії, яка підлягає бухгалтерському відображенню та інформація про які має бути надана заінтересованим користувачам.* Для цього необхідним є проведення удосконалень теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку (формальних та змістовних) на основі врахування запитів користувачів облікової інформації та існуючих моделей стандартизації облікової діяльності.

*2. Розвиток бухгалтерського аутсорсингу в контексті розуміння працівників бухгалтерської служби як одного з видів специфічних ресурсів підприємства.* В даному випадку передача функцій з ведення бухгалтерського обліку підприємству-аутсорсеру може розглядатися як один з видів вертикальної інтеграції, що дозволяє зменшити трансакційні витрати на функціонування облікової системи підприємства. Специфіка активів означає унікальність послуг з ведення бухгалтерського обліку (обсяги і види яких визначені у відповідному договорі), які передаються для виконання підприємству-аутсорсеру. Чим більшою є невизначеність щодо подальшої ефективності використання специфічних ресурсів на підприємстві, тим більшою є ймовірність звернення підприємства до послуг бухгалтерських аутсорсингових фірм.

*3. Розуміння бухгалтерської інформації як специфічного активу підприємства, що передбачає розгляд внутрішніх користувачів облікової інформації як ймовірних суб'єктів здійснення опортуністичної поведінки.* Система управлінського обліку в даному випадку є об'єктом здійснення специфічних інвестицій, а внутрішня облікова інформація є специфічним активом, оскільки у разі розірвання угоди між менеджментом та управлінською бухгалтерією вона не може бути повноцінно використана без втрати своєї економічної цінності. Відмова внутрішніх користувачів від розробленої моделі аналітичних рахунків або від внутрішньостворених форм управлінської звітності призводитиме до необхідності здійснення значних втрат на реорганізацію облікової системи. Внаслідок цього переговорна сила суб'єктів ведення і організації обліку стає значно слабшою, оскільки відмова внутрішніх користувачів від існуючої моделі формування управлінської інформації призводитиме до виникнення значних втрат. Тиск менеджменту на суб'єктів організації обліку є прикладом вимагання (опортуністичної поведінки), одним із

шляхів подолання якого є вертикальна інтеграція системи управлінського обліку та системи прийняття управлінських рішень на підприємстві.

На нашу думку, в контексті існуючих національних традицій до формування теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, основна увага має бути приділена розвитку першого напрямку. Концепція специфічних активів має використовуватись в процесі формування облікової методології підприємств для підвищення ефективності контрактних взаємодій та для підвищення прозорості облікової інформації, що надається користувачам для прийняття рішень. Як відмічає з цього приводу проф. М. Дженсен, якщо організаційні відносини значно впливають на облікову практику підприємств, то без фундаментального розуміння існуючих відмінностей між організаціями ми не матимемо фундаментального розуміння того, чому відрізняються між собою облікові політики підприємств [12, с. 323-324]. Концепція специфічних активів є прикладом таких теоретичних фундаментальних засад, які дозволяють обґрунтувати контрактні взаємовідносини та змістовні аспекти формування облікової політики їх учасників.

Незважаючи на те, що поняття специфічності активів стало одним із базових положень неінституційної економічної теорії, зокрема, теорії контрактів та теорії трансакційних витрат, рівень специфічності активів, як один із можливих напрямів їх класифікації, на сьогодні не використовується в системі бухгалтерського обліку.

Серед дослідників в сфері бухгалтерського обліку розглядаються два основні підходи до класифікації активів підприємства:

*1. Традиційний підхід*, згідно якого до складу активів підприємства включаються матеріальні, нематеріальні та фінансові активи, що можна побачити в балансі підприємств. Даний підхід на сьогодні реалізований в національній системі бухгалтерського обліку, внаслідок чого існує значна кількість пропозицій вчених щодо необхідності удосконалення даної класифікації.

*2. Розширений підхід*, який передбачає включення до складу активів підприємства окрім традиційних елементів, також і нових об'єктів, які згідно обмежень щодо визнання активів, визначених в національних П(С)БО та МСФЗ, на сьогодні ще не можуть визнаватись активами та не відображаються в балансі. Основною причиною застосування такого підходу є включення до складу активів підприємства не лише тих ресурсів, над якими у нього існує контроль, а всіх тих ресурсів, що дозволяють генерувати грошові потоки та підвищувати вартість підприємства. Такий підхід до класифікації активів підприємства

---

<sup>12</sup> Jensen M.C. Organization Theory and Methodology / Michael C. Jensen // The Accounting Review. – 1983. – Vol. LVIII, No. 2. – P. 319-339.

запропонований в концепції інтегрованої звітності (<IR> “Integrated reporting”), де виділені основні види капіталу (п. 2.12), в розрізі яких повинна надаватись інформація в інтегрованій звітності (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний і природний капітал) [13], а також розглядається в наукових працях вчених, які займаються дослідженнями облікового відображення окремих видів капіталу підприємства, які значною мірою (природний, інтелектуальний капітал) або повністю (соціальний, людський капітал) відображаються в чинній обліковій системі у вигляді витрат.

В той же час, за жодним із вищенаведених підходів активи підприємства не класифікуються за ознакою їх специфічності. Відсутність такої класифікаційної ознаки обґрунтовується як достатньою новизною виникнення даного поняття в економічній науці, так і відсутністю наукових досліджень, які б забезпечували гармонізацію досягнень неоінституціоналізму з фундаментальними теоретико-методологічними засадами бухгалтерського обліку. Свідченням чого є той факт, що в результаті проведеного аналізу праць вітчизняних дослідників в сфері облікового інституціоналізму було виявлено, що на сьогодні дане поняття навіть не використовується при формуванні інституційної теорії бухгалтерського обліку, основним завданням якої є аналіз та прогнозування бухгалтерської діяльності в сучасному соціально-економічному просторі на основі використання положень інституційної теорії.

І хоча окремі дослідники в сфері бухгалтерського обліку (В.М. Жук [14], О.О. Лаврова [15], О.В. Усатенко [16] та ін.) в своїх публікаціях використовують поняття специфічності щодо окремих об'єктів обліку, однак при цьому в нього не вкладається те ж змістовне наповнення, що використовується вченими-інституціоналістами. Використовуючи поняття специфічності, автори намагаються додатково підкреслити нетрадиційність, нетиповість або новизну такого об'єкту обліку для національної облікової системи на сучасному етапі її розвитку. Наприклад, проф. А.М. Козирев та В.Л. Макаров, розглядаючи поняття нематеріальних активів в їх широкому розумінні, відмічають, що це специфічні активи [17, с. 211]. Таким чином, при використанні поняття специфічності нематеріальних активів автори виділили їх специфічні особливості у порівнянні з іншими активами підприємства, які є їх відмінними ознаками, що слід

---

<sup>13</sup> Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – BDO, 2013. – 49 с.

<sup>14</sup> Жук В.М. Методологічні аспекти обліку специфічного інтелектуального капіталу в аграрному секторі економіки України / В.М. Жук // Вісник ХНАУ. – 2008. - № 9. – С. 12-17.

<sup>15</sup> Лаврова О.О. Особливості страхової діяльності та їх вплив на систему обліку / О.О. Лаврова // Фінансовий простір. – 2015. – № 2 (18). – С. 198-203.

<sup>16</sup> Усатенко О.В. Венчурна діяльність в системі об'єктів бухгалтерського обліку та економічного аналізу / О.В. Усатенко // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2014. – № 10. – С. 306-311.

<sup>17</sup> Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: Интерреклама, 2003. – 352 с.

використовувати при їх визнанні в обліковій системі підприємства. Тобто, під специфічністю в даному випадку розуміється їх особливість в контексті традиційного підходу до розуміння активів в бухгалтерському обліку, а не як специфічність їх оцінки в різних умовах їх використання, на що звертають увагу вчені-неоінституціоналісти.

Іншим прикладом виділення специфічних активів в обліку без врахування неоінституційного підходу до їх розуміння є використання активів з галузевою специфікою. Так, О.В. Алейнікова, досліджуючи проблематику обліку діяльності гірничопереробних підприємств згідно МСФЗ, виділила специфічні активи для даного виду діяльності. Зокрема, до специфічних активів гірничопереробних підприємств автором [18, с. 57-63] були віднесені основні засоби, нематеріальні активи, активи, пов'язані з розробкою та оцінкою родовищ, які є елементами конвенційної класифікації необоротних активів підприємства, що використовується в бухгалтерському обліку.

Ще одним з прикладів використання поняття специфічності активів в обліку, що не відповідає його неоінституційному трактуванню, є досвід розвитку облікової системи в Китаї за часів Мао Цзедуна. Як відмічає А. Хуанг, в балансах китайських підприємств на противагу специфічним фондовим джерелам виділялась категорія специфічних активів (банківські депозити в специфічні фонди, інші активи, що перебувають в специфічних фондах) [19, с. 27]. Оскільки специфічні фондові джерела ресурсів використовувались для досягнення специфічних цілей (проведення досліджень та розробок, здійснення соціального захисту населення тощо), то під специфічними ресурсами в даному випадку слід розуміти ресурси, які можна було використати лише для досягнення таких цілей.

В той же час, зовсім іншої думки щодо ролі даної частини теорії трансакційних витрат (концепції специфічних активів) в подальшому розвитку облікової науки дотримуються вчені-економісти, які акцентують увагу на тому, що система бухгалтерського обліку на сьогодні повною мірою не надає необхідної облікової інформації про специфічні активи підприємства та пов'язані з ними трансакції, яка б могла використовуватись керівництвом підприємств в процесі управління трансакційними витратами та інформаційної підтримки різних схем контракції.

На недоліки чинної облікової системи щодо класифікації витрат та активів, які виникають в результаті їх капіталізації, одним із перших вказав

---

<sup>18</sup> Алейнікова А.В. Адаптация бухгалтерского учета и отчетности российских предприятий к требованиям международных стандартов (на примере горнодобывающих организаций). Автореф. дис... на соискание уч. степени д.э.н. : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / А.В. Алейнікова. – Москва, 2014. – 199 с.

<sup>19</sup> Huang A. Accounting in China in Transition, 1949-2000 / Allen Huang. – World Scientific, 2001. – 136 p.

О.Е. Вільямсон. На його думку важливим є не лише поділ всіх витрат на постійні та змінні, а й також здатність активів до передислокації (переміщення), що впливає на їх вартісну оцінку. Він запропонував модель розмежування витрат за бухгалтерським та контрактним підходом (рис. 1).

Постійні	Змінні
Неспецифічні	Неспецифічні
Специфічні	Специфічні

**Рис. 1.** Відмінності в розумінні витрат за бухгалтерським та контрактним підходом [20, с. 55].

Виходячи з даної моделі (рис. 1), у складі постійних та змінних витрат міститься значна частина специфічних витрат. На основі понесення цих витрат можуть виникати неспецифічні, малоспецифічні (при поєднанні специфічних та неспецифічних витрат) та високоспецифічні активи.

Окремі зарубіжні дослідники в сфері бухгалтерського обліку, які вивчають його значення з позиції розвитку суспільства та політичних аспектів, з одного боку, констатують можливість його удосконалення на основі використання теорії трансакційних витрат, а з іншого – визначають напрями його застосування для вирішення проблем діяльності підприємств при укладанні та реалізації неповних контрактів. Так, Дж. Джонс вважає, що побудована на основі використання теорії трансакційних витрат концепція управлінського обліку та контролю забезпечує більш узгоджену реалізацію сучасних управлінських рішень [21, с. 83]. А на думку проф. Н.Б. Макінтоша та Т. Хоппера бухгалтерський облік може забезпечити легітимність боротьби з опортунізмом, а також вирішувати проблему специфіки активів – рішення, яке вимагає активних соціальних дій в сучасній дерегуляції навколишнього середовища [22, с. 371]. Таким чином, автори наголошують на тому, що бухгалтерський облік не повинен розглядатись лише як засіб надання інформації для підвищення

<sup>20</sup> Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво “АртЕк”, 2001. – 472 с.

<sup>21</sup> Hoque Z. Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues / Zahirul Hoque. – Spiramus Press Ltd, 2006. – 538 p.

<sup>22</sup> Macintosh N.B. Accounting, the Social and the Political: Classics, Contemporary and Beyond / N.B. Macintosh, T. Hopper. – Elsevier, 2005. – 416 p.

ефективності укладення контрактних угод або як засіб скорочення контрактних витрат, а є інструментом інформаційної підтримки контролю за використанням специфічних активів та трансакційних витрат, пов'язаних з ними.

Одним з основних наслідків застосування поняття специфічності активів в бухгалтерському обліку, на нашу думку, є його вплив на методику облікової оцінки даного виду активів, зокрема, на порядок облікової оцінки специфічних активів, коли вони використовуються в рамках укладеного контракту або в умовах позаконтрактних відносин. На думку А.О. Веренікіна та Д.І. Волошина це питання є одним із основних для економічної науки, оскільки ціна специфічних активів відхиляється від мінової вартості аналогічних, але універсальних активів, як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення [23, с. 32], що також має знайти відповідне врахування в процесі удосконалення методики облікової оцінки специфічних активів.

Прив'язка розуміння сутності специфічних активів до волатильності їх вартості при зміні певних обставин відмічається більшістю дослідників-неоінституціоналістів. Так, О.Е. Вільямсон наголошує, що за необхідності розірвання або завчасного припинення угоди спеціалізовані активи неможливо перемістити без втрати їх виробничої цінності [24, с. 54]. Існування такої особливості підтверджують проф. В.М. Васильцова та С.А. Тертишний, які при розгляді відмінностей між специфічними та неспецифічними ресурсами безпосередньо відмічають, що якщо ресурс становить інтерес для багатьох виробників і його ринкова цінність мало залежить від того, де він використовується, то це ресурс загального призначення [25, с. 114]. Також автори зазначають про уразливість здійснених інвестицій в специфічні активи, оскільки за межами угоди такі специфічні інвестиції втрачають свою цінність, для інших економічних агентів вони не складають такої ж цінності [26, с. 115].

На думку О.В. Богатової, виходячи з сутності специфічних активів, попит і пропозиція на них є обмеженими, тому ціноутворення носить суб'єктивний характер. Довільне ціноутворення на специфічні активи посилює нециклічні (хаотичні) коливання попиту на гроші і тому є важливою передумовою ендогенізації грошової маси [27, с. 44]. Під суб'єктивністю ціноутворення автор розуміє те, що специфічні активи мають цінність лише для обмеженої кількості

<sup>23</sup> Вереникин А.О. Теория многоуровневой экономики в контексте современной экономической мысли / А.О. Вереникин, Д.И. Волошин // Проблемы прогнозирования. – 2004. – № 1. – С. 29-47.

<sup>24</sup> Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво «АртЕк», 2001. – 472 с.

<sup>25</sup> Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

<sup>26</sup> Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

<sup>27</sup> Богатова Е.В. Инновационная экономика: монография / Е.В. Богатова. — М.: Издательство «Русайнс», 2014. – 88 с.

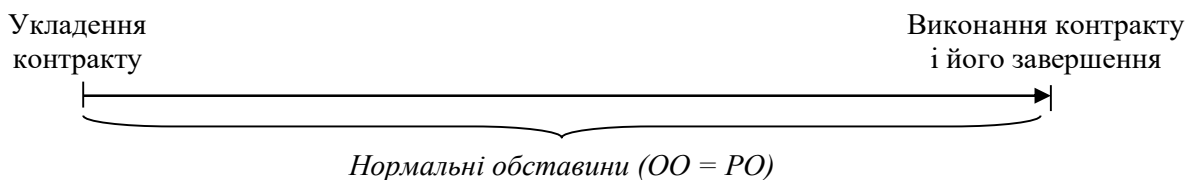
економічних агентів або навіть для одного (у випадку здійснення ідіосинкратичних інвестицій), що зумовлює використання відмінних (суб'єктивних) підходів при оцінці специфічних активів економічними агентами, що є учасниками контракту, та всіма іншими агентами.

Відповідно, специфічним є такий актив, цінність і ринкова вартість якого залежить від ряду обставин, і при зміні яких для досягнення її попереднього рівня слід понести значні трансакційні витрати. Специфічність активів означає, що даному типу активів притаманні наступні особливості:

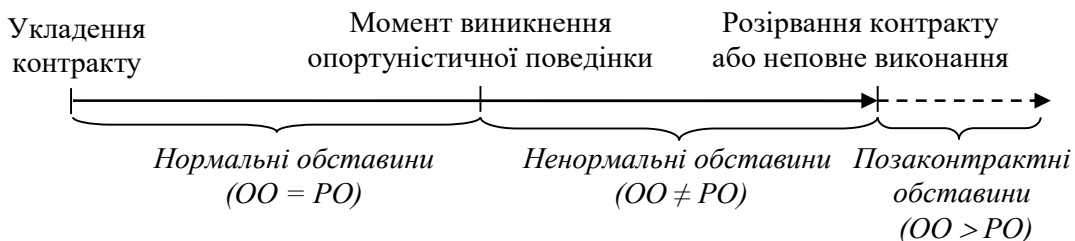
1. Специфічні активи мають особливу цінність і відповідну вартість при виконанні конкретного контракту;

2. Існує потенційна можливість втрати специфічними активами своєї вартості у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання.

Ці дві особливості мають обов'язково враховуватись постачальниками капіталу при здійсненні інвестиційно-позикових операцій (рис. 2).



**Варіант 1**



**Варіант 2**

*Примітка:*

ОО – облікова оцінка;

РО – ринкова оцінка.

**Рис. 2.** Вплив зміни обставин, які впливають на використання специфічного активу на підприємстві, на його облікову оцінку

Оскільки для підприємства, яке інвестувало в специфічні активи, існує потенційний ризик втрати економічних вигід внаслідок неможливості їх ефективного позаконтрактного використання або переміщення, то таке підприємство досить часто стає об'єктом опортуністичної поведінки з боку іншого учасника контрактних відносин. Відповідно, опортуністична поведінка



виникає в ситуації, коли підприємство стає заручником здійснених специфічних інвестицій, внаслідок чого втрачається його переговорна сила, і при цьому підприємство пов'язане контрактом з обмеженою кількістю учасників (або навіть одним), потрапляючи в залежність від них.

На думку Т. Еггертсона [28, с. 186] існує два варіанти, за яких специфічний актив може потрапити в залежність від ресурсів іншого учасника контрактної угоди: 1) Знаходження субститутів ресурсів, які перебувають в кооперації зі специфічними активами, пов'язане з витратами, тобто коли ресурси унікальні, відмова від ресурсу, у якого є лише більш дорогі або неповноцінні субститути, знижує цінність специфічних інвестицій; 2) Наявність асиметричності інформації, високих витрат вимірювання та опортуністичної поведінки.

З іншого боку, наявність асиметричної інформації між зовнішніми користувачами інформації про специфічні активи та менеджерами є одним із факторів, що впливає на поведінку суб'єктів ведення бухгалтерського обліку при реалізації облікової політики підприємства. Як відмічають з цього приводу Р. Лафонд та Р. Уоттс, щоб зменшити агентські витрати, пов'язані зі специфічними активами фірми, власники можуть вимагати більш консервативно оцінювати доходи та чисті активи, які будуть використовуватися у контрактах про заставу та контрактах на винагороду [29, с. 452]. Таким чином, власники специфічних активів можуть зменшувати вартість доходів по специфічних активах, що відображаються в звітності, зменшуючи при цьому вартість опортуністичних вимог, які можуть висуватись іншою стороною контрактних відносин.

Опортунізм може проявлятися як у вигляді висування вимог щодо необхідності внесення змін в сторону покращання контрактних умов для такого учасника, так і у вигляді прямого вимагання з обумовленням фіксованих сум грошових коштів. Одним із перших приклад такої поведінки описав і проаналізував А. Маршал, який розглядав сталеливарний завод, що був побудований поруч з електростанцією, для того щоб дешево купувати електроенергію, однак після введення заводу в експлуатацію (здійснення ідіосинкратичних інвестицій) електростанція підняла ціни на електроенергію.

Цей етап виконання контракту характеризується виникненням ненормальних обставин (відмінних від традиційних неопортуністичних відносин), під якими слід розуміти такий порядок взаємодії з іншим учасником

---

<sup>28</sup> Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с. англ. / Трауинн Эггертсон. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

<sup>29</sup> Lafond R. The information role of conservatism / R. Lafond, R. Watts // The Accounting Review. – 2008. – Vol. 83. – P. 447-478.

контракту, що призводить до понесення значних трансакційних витрат на ліквідацію його опортуністичної поведінки (вимагання, шантаж тощо).

При здійсненні опортуністичної поведінки контрагентом підприємство несе трансакційні витрати на утримання дієздатності контракту, за якого специфічні активи забезпечують реалізацію всього свого потенціалу, однак при досягненні певного рівня трансакційних витрат, за якого підприємство не в змозі окупити інвестиції в специфічні активи, може бути прийняте рішення щодо розірвання контракту або щодо вирішення цієї проблеми шляхом вертикальної інтеграції (злиття, поглинання тощо), тобто об'єднання власності в рамках однієї компанії. У випадку обрання другого варіанту, тобто формування організаційної ієрархії, виконання контракту, пов'язаного з використанням специфічних активів відбувається за нормальних обставин, і є повністю гарантованим.

Ряд дослідників (В.М. Васильцова, С.А. Тертишний [<sup>30</sup>, с. 117], Т. Еггертсон [<sup>31</sup>, с. 186], С.І. Одинцова [<sup>32</sup>, с. 247-250]) для обґрунтування інтересів учасника контрактної угоди в здійсненні опортуністичної поведінки використовують поняття квазі-ренти. Так, на думку С.І. Одинцової вимагання – це такий вид опортуністичної поведінки, що виникає після укладення угоди, суть якого полягає в перерозподілі квазі-ренти суб'єктом, що утискає інтереси сторони, яка здійснила специфічні інвестиції [<sup>33</sup>, с. 247]. Під квазі-рентою слід розуміти перевищення доходів, які одержуються в результаті здійснення специфічних інвестицій у порівнянні з доходами інших конкуруючих підприємств, які здійснювали інвестиції в неспецифічні активи. За умови перевищення суми вимагання розміру одержуваної від специфічних інвестицій квазі-ренти підприємство опиняється в ситуації альтернативного вибору: розірвання контракту або здійснення вертикальної інтеграції.

Перехід до ненормальних обставин також може відбутись в результаті реінтеграції підприємства, тобто переходу від ієрархічної структури управління до ринкових відносин, або в результаті розірвання існуючого довгострокового контракту. Наприклад, починаючи з 2014 року в результаті військових дій на Донбасі значна кількість вітчизняних підприємств, які мають великі обсяги активів зі специфічним розташуванням та специфічних фізичних активів, втратили контроль над підприємствами, які або були інтегровані до складу

---

<sup>30</sup> Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

<sup>31</sup> Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с. англ. / Трауинн Эггертсон. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

<sup>32</sup> Одинцова М.И. Институциональная экономика. 3-е изд. / М.И. Одинцова. – М: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2009. – 386 с.

<sup>33</sup> Одинцова М.И. Институциональная экономика. 3-е изд. / М.И. Одинцова. – М: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2009. – 386 с.

вертикально-інтегрованих підприємств, або з якими були укладені довгострокові контракти на постачання ресурсів для функціонування специфічних активів.

Найбільш показовою в даному випадку є діяльність державних (входять до складу “Центренерго”), та приватних (входять до складу “ДТЕК”) вітчизняних теплових електростанцій. Так, за даними представників групи “СКМ” [34] (до складу якої входить “ДТЕК” – приватна вертикально-інтегрована енергетична компанія) з 15 березня 2017 року група не контролює роботу своїх активів, що розташовані на тимчасово неконтрольованих територіях Донецької та Луганської областей. Зокрема, було втрачено контроль над ПрАТ “ДТЕК Шахта Комсомолець Донбасу”, ПрАТ “ДТЕК ПЕМ-Енерговугілля”, ТОВ “ДТЕК Свердловантрацит”, ТОВ “ДТЕК Ровенькиантрацит”, які забезпечували постачання вугілля для теплових електростанцій, які входять до складу групи. Оскільки фактично всі вітчизняні державні та приватні теплові електростанції працюють на антрациті, а близько 100% антрациту видобувається на непідконтрольній території Донецької та Луганської областей, то можна констатувати, що у “ДТЕК” та “Центренерго” відбулась реінтеграція діяльності та розірвання довгострокових контрактів на поставку вугілля, внаслідок чого їх специфічні активи (система підготовки вугілля, котли на електростанціях тощо) втратили свою цінність. Цінність специфічних активів за іншого використання є значно меншою, ніж за спеціалізованого призначення, оскільки для іншого використання слід понести значні витрати на їх переобладнання. Наприклад, як відмічає директор компанії “Центренерго” О. Коземко [35], для переведення двох блоків Зміївської теплової електростанції слід витратити 240,5 млн грн, а одного блоку Трипільської теплової електростанції – близько 100 млн грн.

Таким чином, визначальним наслідком неінституційної теорії в розумінні поняття специфічних активів є здатність щодо зміни своєї цінності та вартості для підприємства в результаті зміни контрактних умов, які були сформовані при одержанні таких активів. Тобто, укладання контракту та процес його виконання мають використовуватись в якості джерела даних при проведенні оцінки специфічних активів. В умовах сьогодення облікова система не враховує зміни цінності специфічних активів в процесі контрактних взаємодій, внаслідок чого внутрішні та зовнішні користувачі облікової інформації одержують викривлену інформацію про вартість специфічних активів, а система обліку фактично деформує значення показників господарської діяльності, що в цілому негативно впливає на процес прийняття управлінських рішень користувачами.

<sup>34</sup> Активи групи СКМ на Донбасі. Поточний статус // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rebuild.scm.com.ua/uk/2017/03/15/grupa-skm-zayavlyae-pro-povnu-vtratu-kon/>

<sup>35</sup> “Центренерго” думає про переведення ще двох блоків Зміївської ТЕС з антрациту на газове вугілля // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://economics.unian.ua/energetics/1965384-tsentrenergo-dumae-pro-perevedennya-sche-dvoh-bloktiv-zmijivskoj-tes-z-antratsitu-na-gazove-vugillya.html>

Деякі зарубіжні дослідники вивчають вплив наявності специфічних активів підприємств на якість облікової інформації, що формується з використанням традиційних принципів бухгалтерського обліку. Зокрема, внаслідок виявлення змістовних особливостей специфічних активів, як об'єкта бухгалтерського обліку, обґрунтовується необхідність зміни існуючого порядку застосування окремих облікових принципів. Так, при контрактному використанні специфічних активів, що характеризується сприятливим майбутнім, використання принципу обачності може призводити до формування хибних сигналів, оскільки зовнішні користувачі не будуть володіти об'єктивною інформацією про їх реальну поточну вартість, а також про їх реальну ліквідаційну вартість. Це зумовлює необхідність перегляду доцільності застосування принципу обачності щодо специфічних активів з метою підвищення рівня якості облікової інформації, що може відбуватись як на рівні підприємства (при реалізації професійного судження бухгалтера), так і на рівні національної системи бухгалтерського обліку (шляхом зміни існуючої практики формування фінансової звітності).

Іншою важливою проблемою, яка потребує розгляду і вирішення, є аналіз можливого впливу наявності на підприємстві специфічних активів на потенційних інвесторів, в результаті здійснень інвестицій якими (прикладом чого можуть бути операції злиття та поглинання) можуть відбутись зміни в структурі управління підприємством та порядку його взаємодії з контрагентами (учасниками контрактних відносин щодо специфічних активів). Оскільки визначальною ознакою специфічних активів є їх неможливість використання в інших проектах або контрактах без здійснення відчутної втрати своєї економічної цінності, то зміна порядку його взаємодії з контрагентами може призвести до необхідності переоцінки специфічних активів.

В цілому можна виділити декілька сценаріїв настання можливих наслідків здійснення інвестицій в підприємство, у якого наявні специфічні активи:

1. Традиційні інвестиції, без виникнення ризиків розірвання контракту (транзакційні витрати не виникають);
2. Традиційні інвестиції, але можливе виникнення ризиків розірвання існуючого контракту, що стосується специфічного активу (виникають транзакційні витрати);
3. Такий варіант злиття або поглинання підприємства, внаслідок чого відбувається розірвання чи зміна умов чинного контракту, що стосується специфічного активу (виникають значні транзакційні витрати).

Основними причинами настання другого та третього сценаріїв є здійснення опортуністичної поведінки учасника контрактної угоди стосовно нового правонаступника підприємства, а також зміна (перепрофілювання) подальшої діяльності підприємства, внаслідок якого не передбачається подальше виконання

контракту, що стосується специфічного активу. Наприклад, придбання виробничого підприємства зі специфічним обладнанням, яке є специфічним активом, з метою його перепрофілювання шляхом використання його виробничих приміщень в якості складських площ зумовлює втрату такими активами своєї економічної цінності, що має відобразитись в обліковій системі підприємства.

На оцінку специфічних активів також впливають такі види операцій злиття, які здійснюються на підприємстві з метою мінімізації трансакційних витрат, та передбачають здійснення вертикальної інтеграції учасників контракту щодо специфічного активу. Наприклад, при об'єднанні учасників контрактної угоди у складі єдиного підприємства, що передбачає комбінування виробництв в різних галузях з метою формування єдиного технологічного процесу, специфічні активи можуть бути переведені до складу неспецифічних, або унікальні активи – до складу специфічних.

Проведений аналіз існуючих особливостей використання специфічних активів в діяльності підприємств та можливих варіантів здійснення інвестицій в такі підприємства дозволяє констатувати, що на сьогодні існує об'єктивна необхідність щодо надання облікової інформації про специфічні активи як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів:

*1. Внутрішні користувачі* повинні володіти інформацією про наявні специфічні активи та їх види, з метою прийняття рішення про вертикальну інтеграцію або інші альтернативні інструменти управління (гібридні способи координації, укладання довгострокових контрактів), що є способами подолання проблем, які виникають в результаті укладання недосконалих (неповних) контрактів;

*2. Зовнішнім користувачам* необхідна інформація про наявні специфічні активи для того, щоб більш об'єктивно розуміти подальші перспективи розвитку підприємства (врахування сценаріїв наслідків здійснення інвестицій) або його здатність оплатити наявні боргові вимоги. Так, інвесторам така інформація необхідна для розрахунку обсягів майбутніх економічних вигід, які може одержати підприємство від їх використання як в межах існуючих контрактів, так і у випадку припинення їх дії або розірвання.

Для позичальників інформація про специфічні активи підприємства необхідна для встановлення ризику неповернення позичених коштів. В результаті, наявність інформації про специфічні активи дозволяє позичальникам більш ефективно планувати процес ціноутворення на банківські продукти та продукти небанківських фінансових установ з урахуванням специфічних активів, які є найбільш чутливими до коливань вартості забезпечення кредитів. Зокрема, позичальники можуть вимагати внесення додаткової застави на кожну гривню,

надану в позику підприємству, яке має специфічні активи, тим самим створюючи передумови для підвищення ефективності їх кредитної політики.

З метою забезпечення обліковою інформацією про специфічні активи заінтересованих користувачів необхідно провести удосконалення чинної методології бухгалтерського обліку, які можна об'єднати в дві основні групи: 1) Формальні удосконалення, тобто удосконалення системи бухгалтерських рахунків та бухгалтерської звітності; 2) Змістовні удосконалення, що передбачають розвиток методики облікової оцінки в частині специфічних активів підприємства.

Специфічні активи не слід відокремлювати зі складу інших видів активів, які наявні у підприємства, оскільки ознака специфічності виділяється на основі іншої класифікаційної моделі. Тому для формування комплексної інформації про специфічні активи слід до всіх інших активів підприємства, окрім фінансових активів (грошові кошти, фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість тощо), ввести нову аналітичну ознаку “Рівень специфічності активу”, за якою всі активи будуть поділяться на неспецифічні та специфічні активи. У складі останньої ознаки також слід виділити дві додаткових субознаки: ступінь специфіки та тип специфіки.

Узагальнена ієрархічна модель пропозицій щодо удосконалення аналітичного обліку специфічних активів наведена в табл. 2.

**Таблиця 2.** Ієрархічна модель аналітичного обліку специфічних активів підприємства

<i>Вид аналітичної ознаки (субознаки)</i>	<i>Види аналітичних рахунків</i>
1. Рівень специфічності	1.1. Неспецифічні активи
	1.2. Специфічні активи
2. Ступінь специфіки	2.1. Малоспецифічні активи
	2.2. Високоспецифічні активи
3. Тип специфіки	3.1. Активи зі специфічним розташуванням
	3.2. Специфічні фізичні активи
	3.3. Специфічні цільові активи
	3.4. Активи з часовою специфічністю
	3.5. Специфічні торгові марки

Запропонована модель адаптована до чинних вимог бухгалтерського відображення необоротних активів, внаслідок чого вона не включає всі види та типи специфічних активів, що виділяються вченими-неоінституціоналістами через їх невідповідність поняттю “актив”, що використовується в бухгалтерському обліку.

Так, оскільки на сьогодні людські активи (людський капітал) не визнаються окремими об'єктами бухгалтерського обліку, а відображаються у складі витрат підприємства, то зі складу аналітичних рахунків, що виділяються за типом

специфіки, було виключений рахунок для обліку специфічного людського капіталу, який є визначальним специфічним активом з точки зору вчених-неоінституціоналістів. В той же час, на сьогодні в бухгалтерському обліку існують наукові дослідження, присвячені обліку людських активів в контексті неоінституційної теорії. Так, К.М. Єгорова [36] на основі аналізу особливостей людських активів з позиції їх специфічності розробила методикау їх бухгалтерського обліку як специфічних нематеріальних активів підприємства. Проте, такі пропозиції не відповідають чинним міжнародним (МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”) та національним (П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) вимогам щодо визнання нематеріальних активів в системі обліку та не можуть використовуватись для удосконалення практики вітчизняних підприємств.

Виходячи з подібної логіки до складу запропонованих рахунків з обліку специфічних активів не було включено специфічність репутації, яка не визнається в системі обліку в ході поточної діяльності підприємства як актив підприємства.

З метою забезпечення заінтересованих користувачів інформацією про специфічні активи підприємства запропоновано використовувати відповідний звіт в розрізі виділених субознак (табл. 3).

**Таблиця 3.** Звіт про специфічні активи підприємства

<i>Класифікація активів за типом специфічності</i>	<i>Мало-специфічні активи, тис. грн.</i>	<i>Високо-специфічні активи, тис. грн.</i>	<i>Види необоротних активів</i>	<i>Усього, тис. грн.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Активи зі специфічним розташуванням			Матеріальні активи	
Специфічні фізичні активи				
				Інвестиційна нерухомість
				Довгострокові біологічні активи
Специфічні цільові активи			<i>Матеріальні або нематеріальні активи</i>	
Активи з часовою специфічністю				
Специфічні торгові марки			Нематеріальні активи	
<i>Усього</i>			<i>x</i>	

Запропонований звіт (табл. 3) забезпечує надання користувачам стислої, змістовної та достовірної інформації про специфічні активи в розрізі ступеню та типу їх специфіки, що дозволяє приймати рішення щодо управління ними на рівні підприємства, а також сприяти підвищенню ефективності реалізації

<sup>36</sup> Єгорова Е.М. Учет и анализ затрат на подготовку кадров в системе управления специфическими активами агроформирования : Дис... к.э.н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» / Е.М. Егорова. – Волгоград, 1999. – 175 с.

інвестиційної та позикової політики власників капіталу. Оприлюднення інформації про специфічні активи підприємства дозволить подолати існуючу інформаційну асиметрію в контексті даного елементу фінансової звітності, оскільки учасники ринку у порівнянні з менеджментом підприємства на сьогодні не мають можливості одержувати таку інформацію.

Оскільки згідно вимог МСФЗ щодо розкриття облікової інформації суб'єктам ведення обліку та складання звітності надається право вибору щодо форми її розкриття, то на основі врахування потреб кінцевих користувачів або особливостей функціонування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку конкретного підприємства форма даного звіту або його формат можуть бути змінені.

Основною причиною необхідності використання звіту про специфічні активи, що є добровільним додатковим засобом розкриття облікової інформації, який може бути доповненням до приміток до фінансової звітності, є його здатність істотно впливати на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації щодо специфічних активів, від чого значною мірою залежать фінансові результати діяльності підприємства. Тому інформацію про специфічні активи підприємства можна вважати інформацією про фактори, що впливають на фінансові результати підприємства і характеризуються існуванням значної невизначеності, яку згідно п. 13 МСБО 1 “Подання фінансової звітності” [37] слід розкривати в окремому звіті.

Також звіт про специфічні активи підприємства слід використовувати для заповнення удосконаленої форми Балансу (Звіту про фінансовий стан) шляхом групування специфічних активів в розрізі традиційних видів необоротних активів. При цьому до складу специфічних цільових активів та активів з часовою специфічністю можуть бути віднесені як матеріальні, так і нематеріальні активи, внаслідок чого дана частину звіту слід заповнювати з врахуванням їх змістовного наповнення. Тому рядки по даних видах активів можуть бути приєднані як до окремих видів матеріальних активів, так і до складу нематеріальних активів.

На сьогодні головною ознакою групування статей балансу є ступінь їх ліквідності, тобто швидкість перетворення на грошові кошти. Тому всі активи підприємства згруповані за змістовною ознакою і розташовані в балансі від найменш ліквідних (нематеріальних активів) до найбільш ліквідних (гроші та їх еквіваленти).

Проте, на нашу думку, в чинній системі бухгалтерського обліку не враховано ознаку специфічності активів при формуванні структури статей активу балансу,

---

<sup>37</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) “Подання фінансової звітності” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)



внаслідок чого відбувається порушення принципу ліквідності, оскільки специфічні активи за своєю сутністю мають найменший рівень ліквідності у порівнянні з іншими активами підприємства. В результаті цього користувачам бухгалтерської звітності подається викривлена інформація щодо активів підприємства. Наприклад, група компаній “SCM” має ряд вертикально-інтегрованих компаній (“Метінвест холдинг”, “ДТЕК”, “HarvEast холдинг” та ін.), які, виходячи зі своєї структури, володіють значною кількістю специфічних активів, які дуже важко або навіть неможливо за настанням такої необхідності реалізувати іншим підприємствам за тією вартістю, за якою вони обліковуються в балансі. Однак, проведений аналіз фінансової звітності ПАТ “Систем Кепітал Менеджмент” [38] дозволяє встановити, що такі активи розташовані нижче в структурі її балансу, ніж права на знаки для товарів та послуг та програмне забезпечення, яких протягом 2016 року було придбано на суму 1797 тис. грн. Відповідно, за існуючих умов нематеріальні активи, для яких наявний активний ринок (програмне забезпечення) вважаються менш ліквідними, ніж специфічні необоротні активи вертикально-інтегрованих компаній, що входять до складу “SCM”.

З метою вирішення цієї проблеми пропонуємо удосконалити структуру форми № 1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) шляхом включення до її складу наступних рядків, що стосуються специфічних активів підприємства (табл. 4).

**Таблиця 4.** Удосконалена структура ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (Розділ I)

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Необоротні активи</b>	1000		
Специфічні нематеріальні активи	100x <sub>1</sub>		
первісна вартість	100x <sub>2</sub>		
накопичена амортизація	100x <sub>3</sub>		
Специфічні матеріальні активи:	100x <sub>4</sub>		
Специфічні основні засоби	100x <sub>5</sub>		
первісна вартість	100x <sub>6</sub>		
знос	100x <sub>7</sub>		
Специфічна інвестиційна нерухомість	100x <sub>8</sub>		
Специфічні довгострокові біологічні активи	100x <sub>9</sub>		
...	...		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		

При формуванні даної частини звіту слід організувати облікову систему підприємства таким чином, щоб специфічні активи не потрапили до складу аналогічних неспецифічних активів підприємства (в розрізі їх змістовної класифікації).

<sup>38</sup> Річна інформація емітента цінних паперів за 2016 рік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scm.com.ua/uk/investor-relations/reports/>

**Висновки.** В результаті проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні існують сприятливі передумови для використання неінституційної економічної теорії для розвитку бухгалтерського обліку. Одним із таких напрямів є застосування категорії специфічних активів як об'єкта бухгалтерського спостереження. До основних типів специфічних активів відносяться наступні: активи зі специфічним розташуванням; специфічні фізичні активи; специфічні людські активи; специфічні цільові активи; активи з часовою специфічністю; специфічні торгові марки. На основі обґрунтування сутності концепції специфічних активів виділено і обґрунтовано три основні напрями її застосування в контексті розвитку облікової науки: 1) Виділення специфічних активів в загальній структурі активів підприємства; 2) Розвиток бухгалтерського аутсорсингу в контексті розуміння працівників бухгалтерської служби як одного з видів специфічних ресурсів; 3) Розуміння бухгалтерської інформації як специфічного активу підприємства.

На основі проведеного аналізу існуючих підходів до класифікації активів підприємства (традиційний, розширений) було виявлено відсутність пропозицій щодо використання специфічності як однієї з класифікаційних ознак активів. Це дозволило констатувати необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку в напрямі надання необхідної облікової інформації щодо специфічних активів та пов'язаними з ними трансакціями для підвищення ефективності інформаційної підтримки контрактних взаємовідносин на підприємстві та з метою більш об'єктивного розуміння подальших перспектив розвитку підприємства або його здатності оплатити наявні боргові вимоги. Обґрунтовано, що при удосконаленні облікової оцінки специфічних активів слід враховувати їх наступні особливості: 1) Специфічні активи мають особливу цінність і відповідну вартість при виконанні конкретного контракту; 2) Існує потенційна можливість втрати специфічними активами своєї вартості у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання. З метою удосконалення процесу інформування внутрішніх і зовнішніх користувачів про специфічні активи підприємства сформовано ієрархічну модель аналітичного обліку специфічних активів підприємства, а також розроблено “Звіт про специфічні активи підприємства” та удосконалено структуру ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”.

## РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ В КОНТЕКСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

**ВИГІВСЬКА І.М.,**

*кандидат економічних наук, доцент*

**ОПРЕЛЯНСЬКА В.В.,**

*магістрант*

*Житомирський державний технологічний університет*

### 2.1. ФАРМАЦЕВТИЧНІ ТОВАРИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ

Фармацевтична промисловість розвивається завдяки стабільному попиту на лікарські засоби, які є соціально значущими товарами, а, отже, і завжди необхідними. Це сприяє створенню нових ліків та вдосконаленню властивостей вже існуючих препаратів. Фармацевтична галузь України представлена як промисловими підприємствами, які виготовляють фармацевтичні товари, так і мережами аптек, які здійснюють торгівлю такими запасами. За даними компанії «Proxima Research» загальний обсяг фармацевтичного ринку лікарських засобів України, включаючи роздрібний та госпітальний сегменти, збільшився в 2016 році на 16,9 % та сягнув 58,7 млрд грн, в натуральному – 1,1 млрд упаковок (з приростом 4,0 %). За січень-березень 2017 р. обсяг реалізованих фармацевтичних препаратів і матеріалів склав 6121,3 млн грн, з них реалізовано за межі України на суму 807,1 млн грн.

Виробництво та продаж фармацевтичних товарів є важливими видами діяльності, що забезпечують розвиток як економіки, так і соціальної сфери будь-якої країни. Однак, поки фармацевтична продукція дійде до споживача, вона проходить багато етапів, кожен з яких знаходить повне або часткове відображення в обліку у частині відповідних технологічних дій та управлінських заходів.

Дослідженням бухгалтерського обліку товарів займалися такі вчені як: В.І. Бачинський, М.Т. Білуха, Ю.А. Верига, Н.М. Грабова, І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.А. Зоріна, Л.І. Коваль, М.В. Кужельний, П.О. Куцик, В.С. Лень, Ф.Ф. Макарук, Л.В. Нападовська, В.О. Озеран, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Н.В. Хоменко, Р.Л. Хом'як, В.Г. Швець.

Наразі виникає потреба в дослідженні фармацевтичних товарів як об'єкту бухгалтерського обліку, зокрема їх сутності, складових, груп тощо для можливості удосконалення облікового забезпечення ефективної системи управління фармацевтичною компанією.

Відповідно до Фармацевтичної енциклопедії «незважаючи на те, що на фармацевтичні товари поширюються загальні вимоги до споживчих властивостей товару, придатність будь-якого лікарського препарату для його використання за призначенням визначається такими факторами: терапевтичною ефективністю, встановленою фармакологічними та клінічними випробуваннями; відповідністю якості лікарських препаратів нормативним вимогам щодо тотожності, чистоти і кількісного вмісту; безпекою; доступністю» [1].

Фармацевтичні товари мають ряд особливостей;

-по-перше, це пов'язано з тим, що медикаменти є особливим товаром, оскільки вони впливають на найцінніше, що є у людини – її здоров'я;

-по-друге, попит на лікарські препарати є завжди, незалежно від економічних, політичних чи інших чинників;

-по-третє, виробництво та продаж фармацевтичних товарів суворо регламентується великою кількістю законодавчих та нормативно-правових актів.

Такі властивості впливають на облік фармацевтичних товарів, їх класифікацію та віднесення до певної групи об'єктів. Ще однією важливою технологічною (або виробничою) ознакою фармацевтичних товарів є посилений контроль, облік та недопущення незаконного обігу запасів, які містять наркотичні засоби і психотропні речовини. Економічний вплив на цю особливість полягає у збільшенні витрат на дотримання умов виробництва, зберігання, відпуску та продажу таких товарів.

Таким чином, необхідно звертати увагу на зазначені особливості фармацевтичних товарів, враховуючи їх економічний вплив на діяльність підприємства. Наприклад, це стосується ведення та перевірки документів з обліку запасів, що містять наркотичні і психотропні речовини (журнали руху таких активів), операцій з відображення витрат на безпеку та зберігання ліків тощо. Отже, дослідження сутності поняття «фармацевтичні товари» показало специфічність даного об'єкту обліку.

Шабельник Т.В. визначає фармацевтичні товари як «товари спеціального призначення, що мають класифікаційні ознаки, які відрізняють їх від товарів масового споживання, та мають споживчу вартість, кінцева реалізація яких відбувається через аптечну мережу або аптеку» [2, с. 26]. В даному випадку автор досліджує фармацевтичні товари як об'єкт сучасного фармацевтичного ринку.

---

<sup>1</sup> Товар [Електронний ресурс] // Фармацевтична енциклопедія. – Режим доступу: <http://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/2227/tovar>.

<sup>2</sup> Шабельник Т. В. Класифікація основних суб'єктів та об'єктів сучасного фармацевтичного ринку України / Т. В. Шабельник // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2015. – № 1 (69), ч. 1. – С. 23-28.

Загалом товари – це продукція або продукт, призначені для продажу. «При цьому підприємство, зазвичай, не вносить істотних змін до їх фізичної форми, вже під час закупівлі у постачальника вони є готовою продукцією» [3, с. 299].

З точки зору бухгалтерського обліку «товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу» [4].

Відповідно до даних визначень, поняття «товари» може включати будь-який об'єкт обліку, який підприємство реалізує на ринку. Але, враховуючи, що товар – це вид запасів, його складовими можуть бути різні матеріальні оборотні активи, призначені для продажу (найчастіше – товари й готова продукція) та/або використання у виробництві (сировина, матеріали, напівфабрикати), переробки (давальницька сировина).

Розглянемо визначення поняття «готова продукція» в словнику економічних термінів:

1) закінчений виробництвом продукт на підприємстві, який відповідає стандартам або технічним умовам;

2) продукція, виготовлена з давальницької сировини (крім цієї частини, яка використовується для проведення розрахунків за його переробку) та визначена як кінцева в контракті між замовником і виконавцем;

3) запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками й відповідають технічним умовам і стандартам [5, с. 28-29].

Відповідно до «Економічного словника» за редакцією Й.С. Завадського, продукт визначено як «все, що може бути представлено на ринку з метою задоволення потреб споживачів» [6, с. 254].

У фармації поняття «продукт» є особливим, адже процес його створення в даній галузі передбачає проходження конкретних етапів виробництва, які пов'язані зі специфічними умовами праці, обладнанням, стерильністю, хімічним складом речовин, сировиною – лікарськими рослинами та ін. Відповідно до «Фармацевтичної енциклопедії», продукт – вироблений матеріальний або нематеріальний результат праці людини (предмет, наукове відкриття, ідея тощо)

<sup>3</sup> Чабанюк О. М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібною торгівлі / О. М. Чабанюк, Н. О. Юганович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.3. – С. 297-301. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu\\_2013\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23).

<sup>4</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

<sup>5</sup> Чижевська Л.В., Лозинський Д.Л. Словник економічних термінів: економічна теорія, бухгалтерський облік / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 160 с.

<sup>6</sup> Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – Київ : Кондор, 2006. – 356 с.

або речовина, отримана хімічним шляхом з інших речовин, або наслідок, результат, породження чого-небудь [7].

Важливими складовими продукту як товару є якість (для лікарського препарату – це ефективність та безпека використання, відповідність вимогам специфікацій), конкурентоспроможність та економічна вигода. Фармацевтичний продукт, який пройшов державну експертизу в МОЗ і зареєстрований, одержує статус лікарського засобу [8].

Готовий продукт – кінцевий продукт технологічного процесу, який пройшов одну або кілька стадій обробки. У фармації готовий продукт є лікарським препаратом [9].

Відповідно до зазначеного у фармацевтичній галузі основними поняттями є лікарський засіб та лікарський препарат. Розглянемо значення даних термінів у законодавстві про лікарські засоби.

Згідно ст. 2 Закону України «Про лікарські засоби» лікарський засіб – будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох активних фармацевтичних інгредієнтів (АФІ) та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу. До лікарських засобів належать: АФІ, продукція «in bulk»; готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти); гомеопатичні засоби; засоби, які використовуються для виявлення збудників хвороб, а також боротьби із збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби та лікарські домішки до харчових продуктів [10]. Отже, основними складовими лікарських засобів є активні фармацевтичні інгредієнти (АФІ), допоміжні речовини, продукція «in bulk» та готові лікарські засоби. Дослідимо сутність кожного з цих понять детальніше у законодавстві про лікарські засоби/

Таким чином, проаналізувавши основні поняття, які наведені у законодавстві про лікарські засоби, можна зазначити, що до лікарських засобів включаються як готові вироби, наприклад, лікарські препарати, ліки, медикаменти, так і речовини, які

<sup>7</sup> Продукт [Електронний ресурс] // Фармацевтична енциклопедія. – Режим доступу: <http://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/951/produkt>.

<sup>8</sup> Продукт [Електронний ресурс] // Фармацевтична енциклопедія. – Режим доступу: <http://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/951/produkt>.

<sup>9</sup> Готовий продукт [Електронний ресурс] // Фармацевтична енциклопедія. – Режим доступу: <http://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/3043/gotovij-produkt>.

<sup>10</sup> Про лікарські засоби: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80>.

підлягають переробці, призначені для використання у виробництві, фасування, пакування тощо.

Для потреб бухгалтерського обліку перша група складових лікарських засобів, які вже є у готовому вигляді та мають лікарську форму, обліковуються як готова продукція та/або товари, а речовини й незакінчена продукція, які не пройшли всіх етапів технологічного процесу, в обліку можуть відображатися як сировина й матеріали, купівельні напівфабрикати, напівфабрикати власного виробництва і давальницька сировина (матеріали, передані в переробку, та матеріали, прийняті для переробки).

Зазначені поняття, які вживаються у законодавстві про лікарські засоби, є взаємопов'язаними у системі здійснення господарської діяльності фармацевтичних підприємств, в тому числі при відображенні в бухгалтерському обліку процесів закупівлі сировини, виробництва продукції та її реалізації. Узагальнимо складові лікарських засобів в обліковому аспекті (рис. 1). Відповідно до рис. 1.1 основним поняттям у фармацевтичній галузі є лікарський засіб, який вже в свою чергу включає перелік складових, в тому числі лікарські препарати, ліки, медикаменти, речовини тощо. Як бачимо, понятійний апарат у фармації є різноманітним: продукт, товар, готовий продукт, фармацевтичний продукт, лікарський засіб. Але кожен із цих термінів має свій зміст і понятійне навантаження.

Різнманітність та процес становлення понять досліджуваної галузі узагальнено й відображено на рис. 2. Отже, готова продукція визначається як закінчена матеріальна форма виробів, що пройшли всі необхідні стадії виробництва та готові для продажу іншим суб'єктам господарювання.

У Фармацевтичній енциклопедії готова продукція від товарної не відділяється. Для обох понять наведено, що така продукція «призначена виробником для відпуску або продажу, відповідає стандартам і забезпечена паспортом якості» [11]. Тобто в даному випадку для запасів, вироблених та готових до реалізації на фармацевтичному ринку, можна застосовувати обидва поняття – і товари, і продукція, – суть яких в межах питань досліджуваної галузі є однаковою.

---

<sup>11</sup> Продукт [Електронний ресурс] // Фармацевтична енциклопедія. – Режим доступу: <http://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/951/produkt>.



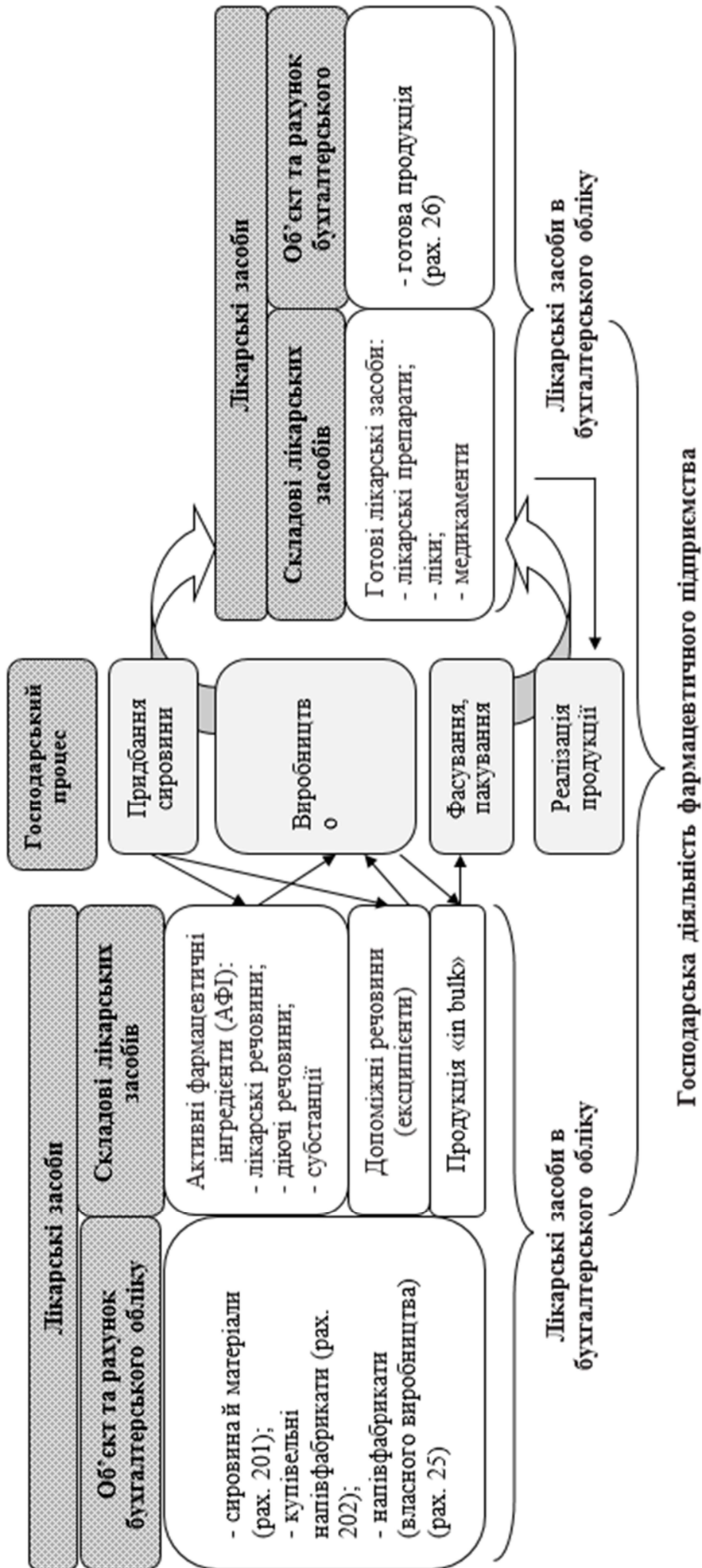


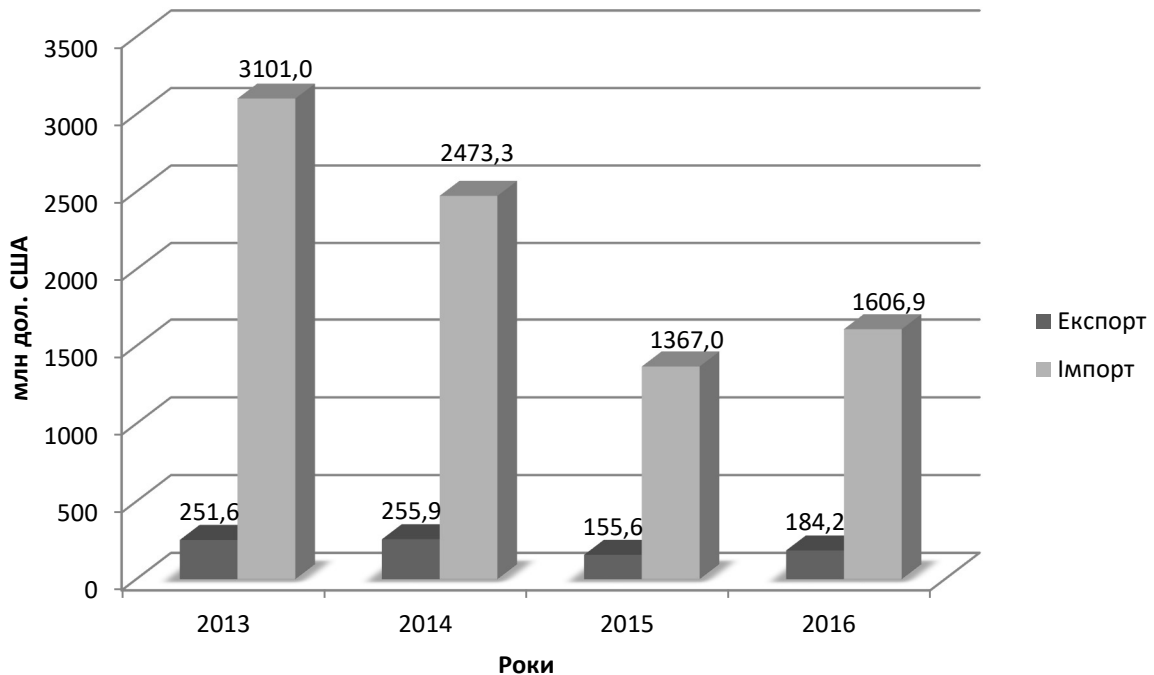
Рис. 1. Лікарські засоби та їх складові в бухгалтерського обліку



Поняття	Продукт	Готовий продукт	Фармацевтичний продукт
Аспект дослідження	Економічний аспект	Обліковий аспект	В аспекті діяльності фармацевтичного підприємства
Трактування	Продукт – це абсолютний результат виробництва, його ефект.	Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим відповідними нормативно-правовими актами.	Фармацевтичний продукт – продукт, який пройшов державну експертизу в МОЗ і зареєстрований.
Критерії визнання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– наявність якості;</li> <li>– конкурентоспроможність;</li> <li>– наявність економічної вигоди</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– виготовлена на підприємстві;</li> <li>– призначена для продажу;</li> <li>– відповідає технічним та якісним характеристикам</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– проходження державної експертизи в МОЗ;</li> <li>– наявність реєстрації</li> </ul>
Об'єкт обліку	Товар або готова продукція	Готова продукція	Лікарський засіб (як готова продукція, фармацевтичний)

Рис. 2. Взаємозв'язок досліджуваних понять у фармації та бухгалтерському обліку

Дослідження показало, що у фармацевтичній галузі такі поняття, як готова й товарна продукція, не відокремлюються. Це зумовлено тим, що фармацевтичний ринок України в більшій мірі представлений саме товарами, а не продукцією, адже велика кількість лікарських засобів імпортується в Україну, що представлено на рис. 3.



**Рис. 3.** Обсяги експорту й імпорту фармацевтичних товарів у 2013-2016 рр.<sup>12</sup>

Проаналізувавши динаміку структури експорту-імпорту фармацевтичної продукції, бачимо, що показники імпорту перевищують обсяги експорту по даному виду товарів приблизно в 10 разів. Хоча з кожним роком ця цифра знижується, в основному за рахунок зменшення імпорту, що може бути спричинене заміщенням закордонних ліків вітчизняними. Така велика частка імпортованої фармацевтичної продукції може свідчити про наступні аспекти фармацевтичного ринку України. По-перше, українські компанії здійснюють в основному перепродаж імпортованих ліків. По-друге, сировина, з якої виготовляють ліки вітчизняні фармацевтичні підприємства, є також закупленою за кордоном.

Загалом тенденція показників зовнішньоекономічної торгівлі фармацевтичними продуктами покращується, адже імпорт такої продукції зменшується в більших обсягах, ніж експорт. Хоча показники в 2016 році підвищилися по обом складовим. При цьому з кожним роком збільшуються обсяги реалізації фармацевтичних товарів (табл.1).

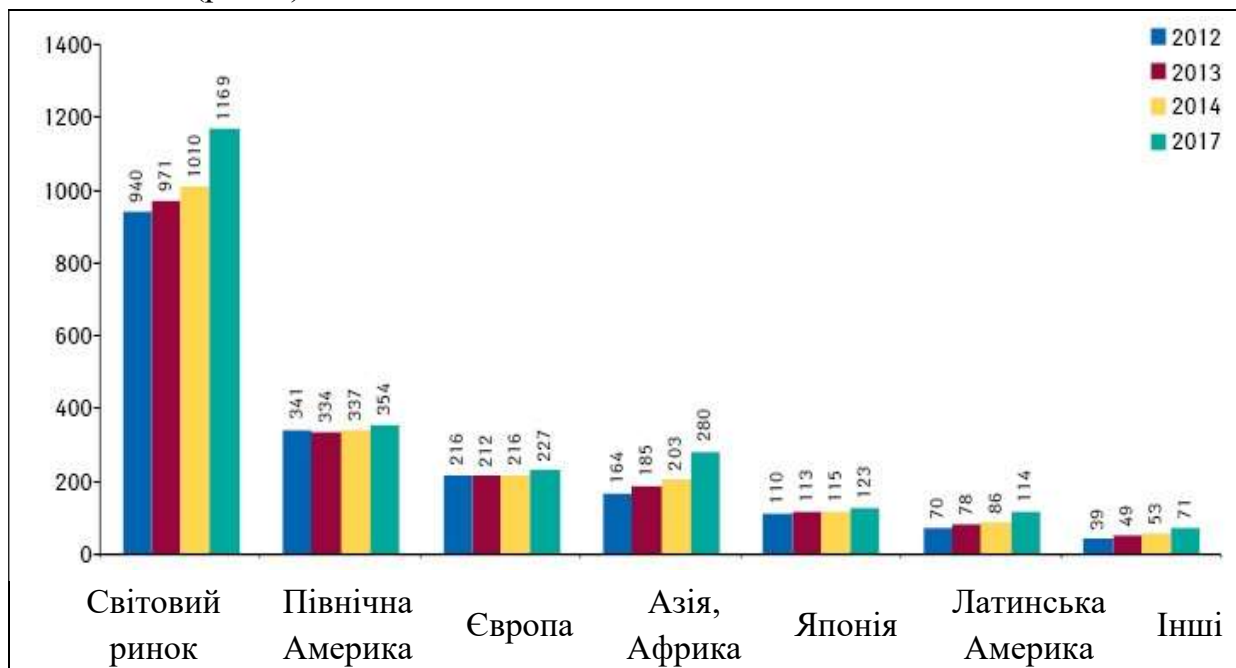
<sup>12</sup> Динаміка структури експорту-імпорту товарів / Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/str\\_eit/arh\\_s\\_eit\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/str_eit/arh_s_eit_u.htm).

**Таблиця 1.** Обсяги реалізації фармацевтичних товарів в 2013-2015 рр.<sup>13</sup>

Вид економічної діяльності	Роки					
	2013		2014		2015	
	млн грн	у % до підсумку	млн грн	у % до підсумку	млн грн	у % до підсумку
Загалом по промисловості	1322408,4	100,0	1428839,1	100,0	1776603,7	100,0
Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	12202,9	0,9	14595,8	1,0	20295,8	1,1

Порівнявши показники реалізації фармацевтичних препаратів, видно щорічну тенденцію до збільшення питомої ваги товарів досліджуваної галузі серед загальних обсягів реалізації промислової продукції. З кожним роком продаж препаратів збільшується на 0,1%, що може пояснюватися підвищенням попиту на ліки, зокрема, вітчизняного виробництва та зменшенням імпортованих засобів.

Світовий фармацевтичний ринок також характеризується зростанням показників (рис. 4).



**Рис. 4.** Обсяг і прогноз росту світового фармацевтичного ринку із урахуванням географічного розподілу в грошовому вираженні, млн дол. США<sup>14</sup>

Проаналізувавши показники рис. 4, можна зазначити, що в територіальному розподілі лідерство утримує фармацевтичний ринок Північної Америки, який

<sup>13</sup> Динаміка структури експорту-імпорту товарів / Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/str\\_eit/arh\\_s\\_eit\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/str_eit/arh_s_eit_u.htm).

<sup>14</sup> Stoehr Uwe, Мировой фармацевтический рынок 2013: «Быстрее, выше, сильнее» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apteka.ua/article/288827>.

характеризується відносною стабільністю як фактичних (з об'ємом ринку близько 340 млн дол. США протягом 2012-2014 рр.), так і прогнозних показників (354 млн дол. США на 2017 р.). Певна стійкість об'єму фармацевтичних товарів в грошовому вираженні протягом 2012-2017 рр. проявляється на ринках Європи (близько 220 млн дол. США) і Японії (близько 220 млн дол. США).

Територіями з найбільшою нестабільністю фактичних і прогнозних показників фармацевтичного ринку є Азія, Африка та Латинська Америка, які характеризуються значним ростом прогнозних величин. В країнах Азії та Африки передбачається збільшення об'єму ринку фармацевтичних товарів з 203 млн дол. США у 2014 р. до 280 млн дол. США в 2017 р. В державах Латинської Америки прогнозується стрімке зростання показників фармацевтичного ринку з 86 млн дол. США у 2014 р. до 114 млн дол. США в 2017 р.

Загалом світовий фармацевтичний ринок характеризується щорічним зростанням об'ємів товарів в грошовому вираженні: 940 млн дол. США – в 2012 р., 971 млн дол. США – в 2013 р., 1010 млн дол. США – в 2014 р. Прогноз на 2017 р – 1169 млн дол. США.

Фармацевтична галузь є важливою високотехнологічною та наукоємною сферою не лише національної, але й міжнародної економіки. У зв'язку з цим вона потребує значних капіталовкладень від інвесторів та більш вимогливого регулювання на законодавчому рівні з боку держави. Окрім цього, досліджувана галузь є соціально необхідною, адже лікарські засоби та препарати займають вагоме місце в споживчому кошику кожної людини.

Основними видами фармацевтичних товарів є лікарські препарати, виробництво яких займає найбільшу частку серед усієї виготовленої продукції фармацевтичних компаній. Необхідність та важливість виробництва ліків пояснюється їхньою фармакологічною дією, тобто – впливом дії препарату на організм людини. Виробництво фармацевтичних товарів також є перспективною та однією з найприбутковіших галузей, що пояснюється відносно сталим зростанням попиту на ліки (табл. 2).

Відповідно до даних табл. 2, виробництво основних видів лікарських препаратів у натуральних показниках, за періоди 2013-2014 рр. та 2015-2016 рр. має загальну тенденцію до підвищення, а за період 2014-2015 рр. – до стрімкого зниження. Спад у 2015 році є найбільш суттєвим, причому показники за цей рік досягли нижчого рівня, ніж були у 2013. У структурі вироблених лікарських препаратів у натуральних показниках значно переважають препарати, що містять алкалоїди і не містять гормонів чи антибіотиків, і їхня питома вага складає близько 97 % щорічно. Загалом структура вітчизняного виробництва ліків відзначається відносною стабільністю – з періодичним підвищенням та зниженням показників.

**Таблиця 2.** Виробництво основних видів лікарських препаратів за 2013-2016 рр.<sup>15, 16</sup>

№ з/п	Види лікарських препаратів	Обсяги виробництва за рік, т				Питома вага, %			
		2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
1	Препарати лікарські, що містять пеніцилін та інші антибіотики	1100	1332	1270	1247	2,16	2,76	2,82	2,61
2	Препарати лікарські, що містять гормони і не містять антибіотики	130	187	118	124,7	0,26	0,38	0,26	0,26
3	Препарати лікарські, що містять алкалоїди або їх похідні, і не містять гормони чи антибіотики	49700	46800	43700	46400	97,58	96,86	96,92	97,1
<i>Разом</i>		<i>50930</i>	<i>48319</i>	<i>45088</i>	<i>47771,7</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>

Проте загальна картина виробництва фармацевтичних товарів у 2016 році порівняно із 2015 р. покращилась, про що свідчать індекси промислової продукції досліджуваного виду діяльності. Так, індекси промислової продукції до попереднього року за видом діяльності «Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів» склали у 2015-2016 рр. 92,4 % та 103,9% відповідно [17].

Отже, аналіз показав, що, незважаючи на зниження обсягів виробництва лікарських препаратів у 2016 р. (табл. 2), загальногалузевий випуск фармацевтичної продукції перевищив показники минулого року – з 92,4% (у 2015 р.) до 103,9% (у 2016 р.), що свідчить про структурні та періодичні зміни в щорічному розвитку фармацевтичної галузі України. На думку аналітиків Рейтингового агентства «IBI-Rating», збільшенню обсягу вітчизняного виробництва фармацевтичної продукції навіть у складній ситуації в країні сприяли й такі важливі чинники як «переорієнтація споживачів на більш дешеві вітчизняні аналоги лікарських засобів, а також збільшення обсягу експорту» [18].

<sup>15</sup> Виробництво основних видів лікарських препаратів за 2011-2015 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/pr/prm\\_ric/prm\\_ric\\_u/vov2005\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/pr/prm_ric/prm_ric_u/vov2005_u.html).

<sup>16</sup> Виробництво основних видів промислової продукції у 2016 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2003/pr/ovp/ovp\\_u/arh\\_ovp.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2003/pr/ovp/ovp_u/arh_ovp.html).

<sup>17</sup> Соціально-економічний розвиток України за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/so\\_ek\\_r\\_u/soekru\\_u/soekru2016\\_u.zip](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/so_ek_r_u/soekru_u/soekru2016_u.zip)

<sup>18</sup> Фармацевтичний ринок України: легке нездужання на тлі епідемії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ibi.com.ua/UK/pressrelease/farmaceuticheskij-rynok-ukrainy-legkoe-nedomoganie-na-fone-yepidemii.html>.

Розглядаючи фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку можна зазначити, що, насамперед, це – матеріальні цінності, активи, які призначені для продажу, але, враховуючи те, що вони виготовляються на фармацевтичних підприємствах, вони є промисловою готовою продукцією також.

Проте фармацевтична продукція не завжди проходить всі етапи виробництва на одному конкретному підприємстві. Часто промислові фармацевтичні компанії закупають готові або майже готові вироби, які потребують лише фасування, пакування або проходження стадій обробки та складання, що передбачає доведення продукції до стану, придатного для продажу та, відповідно, споживання.

Для цілей бухгалтерського обліку такі об'єкти відображаються на рахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» або на рахунку 25 «Напівфабрикати» (якщо такі активи не придбаються, а створюються у власному виробництві). Окрім зазначених видів запасів, які вже є частково готовими, виробничі фармацевтичні підприємства для здійснення своєї основної діяльності (виготовлення ліків та іншої продукції) закупають також сировину та матеріали у вигляді різноманітних речовин (які як об'єкт бухгалтерського обліку відображаються на рахунку 201 «Сировина й матеріали»), що зазвичай призначені для використання у виробництві, але й також можуть реалізовуватися як товарні запаси іншим суб'єктам господарювання. Враховуючи те, що такі напівфабрикати та речовини (різні порошки, суміші) готові для реалізації, і можуть продаватися без їх остаточного пакування, наприклад, оптом для установ, які самі виготовляють мікстури, мазі та інші препарати, що складаються із суміші певних інгредієнтів, в такому випадку їх можна віднести до об'єкту дослідження – фармацевтичних товарів і обліковувати як і інші складові цієї групи.

В даному випадку також необхідно зазначити, що фармацевтичні підприємства працюють і на давальницькій сировині, що передбачає здійснення переробки такої сировини (яка може включати напівфабрикати та комплектуючі вироби) для виготовлення готової продукції та/або здійснення її фасування й пакування за відповідну плату з подальшим переданням або поверненням виробів замовнику. Зазначений процес взаємодії між суб'єктами господарювання щодо виконання операцій з давальницькою сировиною відомий під назвою толінг.

При відсутності необхідного технічного забезпечення для переробки сировини та/або фасування продукції фармацевтичні підприємства можуть також отримувати послуги за договором толінгу. В першому випадку ведеться позабалансовий облік давальницької сировини на рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки», а в іншому – активи, які передаються стороннім підприємствам, в бухгалтерському обліку відображаються на балансовому

рахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Отже, давальницька сировина в розрізі матеріалів (речовин), частково або майже готових лікарських засобів також включається до фармацевтичних товарів.

Таким чином, фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку складаються з шести складових – товарів, готової продукції, сировини й матеріалів, купівельних напівфабрикатів й комплектуючих виробів, напівфабрикатів власного виробництва та давальницької сировини, що представлено на наступній схемі (рис. 5). Вважаємо, що така схема найбільш точно показує усі складові фармацевтичних товарів з точки зору бухгалтерського обліку, а також може використовуватися для потреб управлінського аналітичного обліку таких запасів на підприємстві.

Розглянувши елементи фармацевтичних товарів, можна дати визначення цій категорії. Отже, фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку це – товари, готова продукція, сировина й матеріали, купівельні напівфабрикати й комплектуючі вироби, напівфабрикати власного виробництва та давальницька сировина, які призначені для продажу (виробництва, переробки) суб'єктами фармацевтичного ринку відповідно до вимог та стандартів державного та міжнародного рівнів у сфері фармації.

В сучасних умовах розвитку ринкових відносин існує тенденція до уніфікації класифікаторів будь-якого рівня відповідно до міжнародних стандартів та вимог. Спочатку розглянемо класифікацію фармацевтичних товарів на національному рівні.

Українські класифікатори побудовані на основі міжнародних. Зв'язок між класифікаціями різних рівнів (світовому, рівні ЄС та національному) забезпечується через їхню структуру. Це сприяє зіставленню статистичної інформації та застосуванню єдиної термінології, показників і принципів складання і ведення самих класифікаторів, а також інших документів, що складаються на основі зазначеної в них інформації. Наприклад, це стосується національної та міжнародної уніфікації назв товарів в митних деклараціях або зазначення видів економічної діяльності в різноманітних документах суб'єктів господарювання.

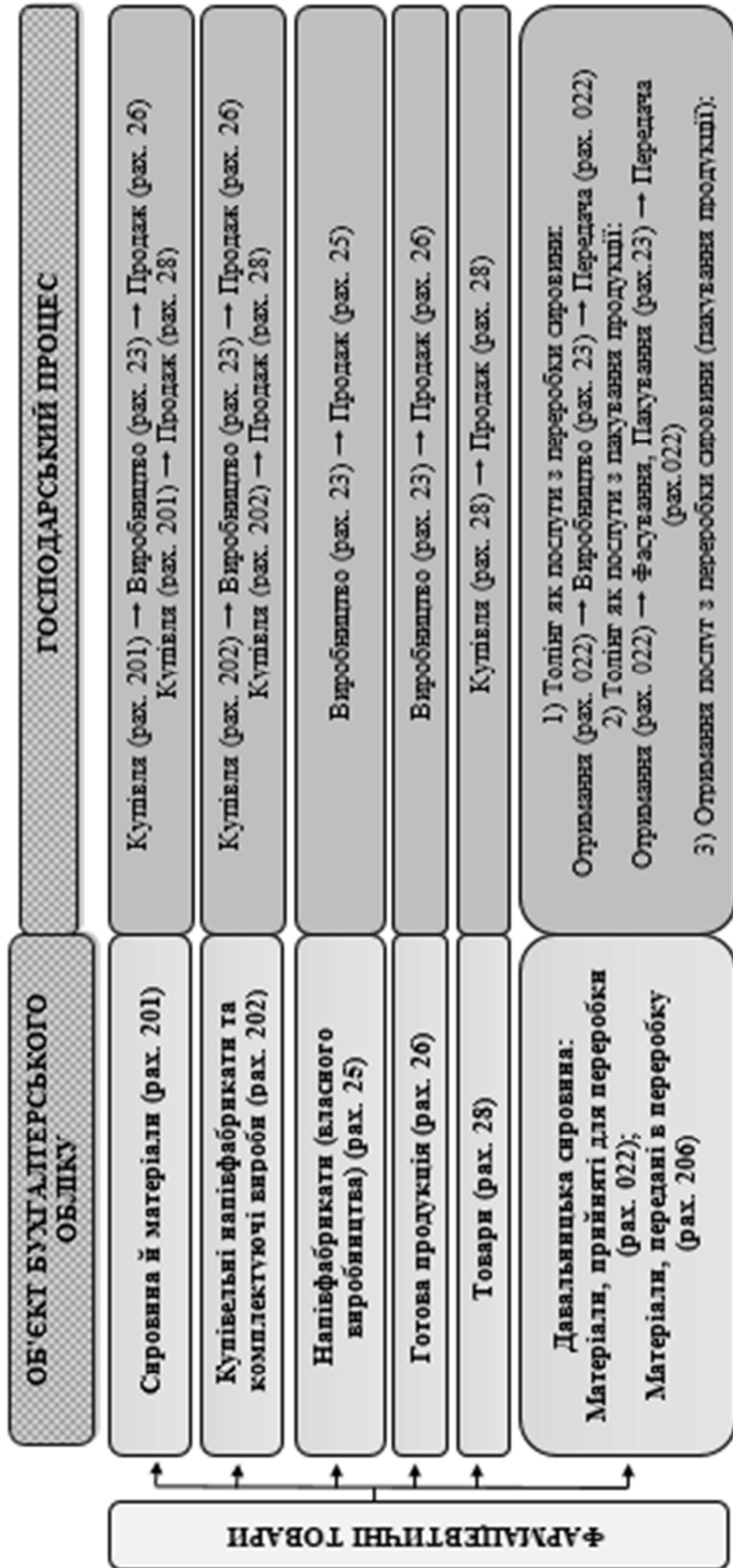


Рис. 5. Фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку



Порівняльна характеристика двох основних національних класифікаторів (УКТЗЕД та КВЕД), які пов'язані з веденням господарської діяльності, представлена в таблиці 3.

**Таблиця 3.** Порівняльна характеристика УКТЗЕД та КВЕД-2010

<i>Елемент (складова) класифікатора</i>	<i>УКТЗЕД</i>	<i>КВЕД-2010</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Повна назва	Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності	Класифікація видів економічної діяльності
Коротка назва	УКТЗЕД	ДК 009:2010; КВЕД-2010
Нормативний акт, яким затверджений класифікатор	Закон України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 р. № 584-VII	Наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 (із змінами, внесеними наказом Держспоживстандарту України від 29 листопада 2010 № 530)
Набуття чинності	01.01.2014 р.	01.01.2012 р.
Організація з ведення	Державна фіскальна служба України.	Державна служба статистики України (департамент статистичної інфраструктури)
Гармонізація з міжнародними стандартами	На рівні шести знаків відповідає Гармонізованій системі опису та кодування товарів ООН (HS-2012), дев'ятий та десятий знаки відповідають деталізації коду товару на національному рівні України	Статистична класифікація видів економічної діяльності Європейського Співтовариства (NACE)
Призначення; сфери застосування	Використовується: – для здійснення митного оформлення товарів та предметів, що переміщуються через митний кордон України; – в статистиці зовнішньої торгівлі	Основне призначення – визначати та кодувати основний та другорядні види економічної діяльності суб'єктів. Призначений забезпечувати: – статистичний облік підприємств і організацій за видами економічної діяльності; – проведення державних статистичних спостережень економічної діяльності й аналізу статистичної інформації на макрорівні (складання показників національних рахунків – рахунків виробництва й утворення доходу, таблиці «витрати-випуск»); – зіставлення національної статистичної інформації з міжнародною через застосування єдиної статистичної термінології, статистичних одиниць і принципів визначення та змінення видів економічної діяльності підприємств і організацій

Продовження табл. 3

1	2	3
Об'єкт класифікації	Товари, що виступають предметом обігу в зовнішній торгівлі	Види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців
Короткий опис	УКТЗЕД запроваджена в Україні як товарна номенклатура Митного тарифу України	КВЕД-2010 – це статистичний інструмент для впорядкування економічної інформації
Обов'язковість	Відповідно до п. 201.1 ПКУ з 01.01.2017 р. код товару згідно з УКТЗЕД є обов'язковим реквізитом при складанні та реєстрації у ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування	Зазначається в реєстраційних документах, в т.ч. при реєстрації в ЄДРПОУ, у фінансовій, статистичній звітності та інших документах суб'єкта господарювання

Аналіз УКТЗЕД та КВЕД-2010 показав, що зазначені два класифікатори використовуються для складання різноманітних важливих документів, які заповнюються в момент створення підприємства та під час здійснення його подальшої діяльності: в реєстраційних документах, при митному оформленні товарів, при складанні фінансової та статистичної звітності тощо.

Основним класифікатором, який пов'язаний з діяльністю будь-якого підприємства, є «Класифікація видів економічної діяльності» (КВЕД). Нині в Україні діє його версія ДК 009:2010, або інша коротка назва – КВЕД-2010.

За КВЕД-2010 фармацевтичні товари та продукція пов'язані з двома секціями: секція С «Переробна промисловість» та секція G «Оптова та роздрібна торгівля». Дані секції поділяються на розділи, групи та класи, відповідно до яких можна виділити такі об'єкти фармацевтичної галузі: фармацевтичні продукти, фармацевтичні препарати і матеріали, фармацевтичні та медичні товари. Зазначені три групи запасів виокремлюються відповідно до виду діяльності суб'єктів господарювання. Якщо підприємство здійснює виробничу діяльність, йому притаманні фармацевтичні продукти та фармацевтичні препарати і матеріали. При веденні торгівельної діяльності виділяють фармацевтичні товари (в роздрібній торгівлі) та фармацевтичні й медичні товари (в оптовій торгівлі). При цьому КВЕД-2010 детально не деталізує перелік фармацевтичних та медичних товарів, на відміну від фармацевтичних продуктів, препаратів і матеріалів, які містять класифікацію класів з виробництва зазначених запасів.

Окремо в КВЕД-2010 виділяють інші об'єкти та процеси фармацевтичної діяльності. До об'єктів, які не включаються в групи фармацевтичних продуктів, препаратів і матеріалів належать: трав'яні настоянки (м'яти, вербени, ромашки тощо); стоматологічні наповнювачі і цемент; цементи для відновлення кісткових

тканин; хірургічні серветки. Іншими процесами (видами діяльності) в галузі фармації окрім виробництва і торгівлі відповідно до КВЕД-2010 є: підготовка рослинної сировини (подрібнення, сортування, розмелювання) для виготовлення фармацевтичних препаратів; дослідження та розробки у сфері фармацевтики та біотехнологій у фармацевтиці; пакування фармацевтичних препаратів.

Відображення вище зазначених об'єктів та процесів фармацевтичної діяльності в системі бухгалтерського обліку відповідно до КВЕД-2010 представлено в табл. 4.

**Таблиця 4.** Місце видів та об'єктів фармацевтичної діяльності в системі рахунків бухгалтерського обліку згідно КВЕД-2010

№ з/п	Види фармацевтичної діяльності згідно КВЕД-2010		Результати фармацевтичної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку
	Господарський процес фармацевтичного підприємства	Сировинна база (основні та допоміжні речовини)	
1	2	3	4
1	Виробництво основних фармацевтичних продуктів (рах. 23)	рах. 201	Антибіотики, основні вітаміни, саліцилова та О-ацетилсаліцилова кислоти, хімічно чисті цукри, кров, залози, екстракти із залоз (рах. 26)
2	Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів (рах. 23)	рах. 201, 202, 022	Лікарські засоби (імунні сироватки, інші елементи крові, вакцини, гомеопатичні препарати); протизаплідні препарати, медичні діагностичні препарати; медично просочені вата, марля, пов'язки (рах. 26, 022)
3	Підготовка рослинної сировини (подрібнення, сортування, розмелювання) для виготовлення фармацевтичних препаратів (рах. 23, 941)	рах. 201, 202, 022	Рослинна сировина (рах. 25, 26, 28, 022)
4	Дослідження, розробки та виробництво фармацевтичних препаратів у сфері біотехнологій (рах. 23)	рах. 201	Розробки нових фармацевтичних препаратів або їх зразків (рах. 26)
5	Пакування фармацевтичних препаратів (рах. 23, 93)	рах. 28, 022	Фармацевтичні препарати (рах. 26, 28, 022)
6	Виробництво інших об'єктів фармацевтичної діяльності (рах. 23)	рах. 201, 202, 022	Трав'яні настоянки (м'яти, вербени, ромашки тощо); стоматологічні наповнювачі і цемент; цементи для відновлення кісткових тканин; хірургічні серветки (рах. 26, 022)
7	Оптова торгівля фармацевтичними та медичними товарами (рах. 36, 701, 702, 712)	рах. 202, 25, 26, 28	Фармацевтичні та медичні товари (рах. 202, 25, 26, 28)

Продовження табл. 4.

1	2	3	4
8	Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами (рах. 301, 311, 701, 702, 712)	рах. 26, 28	Фармацевтичні товари (рах. 28)

\*Систематизовано на основі<sup>19</sup>

\*\*Авторська розробка в частині облікового аспекту

Відповідно до даних табл. 4 в системі бухгалтерського обліку виробничих та торговельних підприємств згідно КВЕД-2010 можуть відображатися господарські процеси фармацевтичної діяльності та пов'язані з ними об'єкти (результати) господарювання. Всі процеси, які пов'язані з виробництвом та переробкою, зазвичай відображаються в обліку на рахунку 23 «Виробництво», а відповідні результати, які виникають чи створюються в процесі ведення господарської діяльності, показують на рахунках 26 «Готова продукція» та 25 «Напівфабрикати» (власного виробництва). Об'єкти обліку для процесів з виробництва, переробки, фасування, пакування відображаються на рахунках 201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 28 «Товари» та 022 «Матеріали, прийняті для переробки» й 206 «Матеріали, передані в переробку» (давальницька сировина). При здійсненні торговельної діяльності всі зазначені вище об'єкти та результати діяльності обліковуються на рахунку 28 «Товари».

Окрім КВЕД в Україні діє також інша система класифікації – УКТЗЕД – «Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності», яка є товарною номенклатурою Митного тарифу України.

В основу Митного тарифу України (МТУ) покладено УКТЗЕД, побудовану на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації і Комбінованої номенклатури Європейського Союзу [20].

В МТУ [21], який затверджений Законом України від 19 вересня 2013 року № 584-VII «Про МТУ», систематизовано перелік товарів, які ввозяться на митну територію України. Вони згруповані за розділами та групами. Окрему групу становить фармацевтична продукція (код 30), що належить до VI розділу – «Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості».

Згідно з УКТЗЕД фармацевтична продукція поділяється на 6 основних груп: залози та інші органи (код 3001); кров людей, тварин, імунні сироватки; вакцини, токсини, культури мікроорганізмів (код 3002); лікарські засоби (ліки),

<sup>19</sup> Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД-2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://evrovektor.com/kved/2010/>.

<sup>20</sup> Митний тариф України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18>.

<sup>21</sup> Митний тариф України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18>.

що складаються із суміші двох або більше продуктів (код 3003); лікарські засоби (ліки), що складаються із змішаних або незмішаних продуктів (код 3004); вата, марля, бинти та аналогічні вироби (код 3005); фармацевтичні товари (наприклад, стерильні хірургічні або стоматологічні засоби; реагенти; препарати; діагностичні реактиви; санітарні сумки та набори для надання першої допомоги; препарати у вигляді гелю тощо) (код 3006). Як бачимо, фармацевтичні товари виділяють в окрему групу, проте, аналізуючи перелік її складових, видно, що він представлений в основному медичними та стоматологічними засобами.

Окрім вищенаведеної фармацевтичної продукції, до фармацевтичних товарів відносяться й інші препарати, речовини та продукти, які згідно з УКТЗЕД належать до інших товарних позицій, зокрема можна виділити: харчові продукти, напої, водні дистилати, водні розчини ефірних олій, мило та інші продукти із вмістом медикаментозних речовин.

Отже, власне фармацевтичні товари згідно з УКТЗЕД представляють собою лише досить невеличку групу (код 3006). Проте для потреб бухгалтерського обліку та й в сучасному розумінні загалом, список таких товарів є набагато більшим, що передбачає включення до нього як інших груп фармацевтичної продукції, так і фармацевтичних товарів, відмінних від такої продукції, що належать до інших груп згідно з УКТЗЕД.

Таким чином, розглянувши класифікацію фармацевтичних товарів за УКТЗЕД, можна дійти висновку, що перелік товарних позицій в групі «Фармацевтична продукція» є дуже вузьким і не включає багатьох назв, які відносяться до фармацевтичних товарів. Проте це є особливістю групування товарів в даному класифікаторі, яке здійснюється за правилами інтерпретації УКТЗЕД.

Виходячи із назви даного класифікатору, групування в ньому повинно здійснюватися саме по товарам, але насправді класифікація представлена в основному по продукції, продуктам та виробам. Це є ще однією особливістю УКТЗЕД, що відображає його відмінності між бухгалтерським обліком в розрізі понять та класифікації запасів для потреб обліку.

Аналіз існуючих класифікацій фармацевтичних товарів на національному рівні показав, що вони в деяких аспектах є відмінними. Концепції, які представлені вище, відрізняються в залежності від їх призначення – в УКТЗЕД згруповано та надано перелік і коротку характеристику фармацевтичної продукції і товарів; а в КВЕД-2010 виділяються окремо господарські процеси фармацевтичної діяльності та пов'язані з ними результати (об'єкти), що впливає на їх відображення в бухгалтерському обліку.

Враховуючи те, що УКТЗЕД та КВЕД-2010 є взаємопов'язаними через перехідні таблиці класифікаторів, об'єкти фармацевтичної галузі загалом

співпадають. Відмінності проявляються через специфіку діяльності підприємств та особливості побудови самих класифікаторів відповідно до їхнього функціонального призначення.

Таким чином, можна порівняти об'єкти, групи, товарні позиції та окремі складові УКТЗЕД та КВЕД-2010 в розрізі фармацевтичних товарів як об'єктів бухгалтерського обліку (табл. 5).

Узагальнюючи дані табл. 5, можна систематизувати всі складові фармацевтичних товарів відповідно до їх призначення й використання в господарській діяльності та відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що представлено в наступній таблиці 6.

**Таблиця 6.** Розмежування складових фармацевтичних товарів за об'єктами бухгалтерського обліку

<i>Бухгалтерський рахунок (об'єкт)</i>	<i>Складові фармацевтичних товарів у фармації</i>
Товари (рах. 28); готова продукція (рах. 26)	– готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти); – вироби медичного призначення; – санітарно-гігієнічні товари; – парафармацевтичні товари (товари додаткового аптечного асортименту); – інші фармацевтичні товари (продукція)
Сировина й матеріали (рах. 201)	– активні фармацевтичні інгредієнти (лікарські речовини, діючі речовини, субстанції); – допоміжні речовини
Купівельні напівфабрикати й комплектуючі вироби (рах. 202)	– субстанції (діючі або активні речовини); – порошки та інші складові; – нерозфасовані мікстури, мазі, настоянки, таблетки; – оптові закупівлі ліків та парафармацевтичних товарів
Напівфабрикати (власного виробництва) (рах. 25)	– рослинна сировина; – водні дистилати; – водні розчини ефірних олій
Давальницька сировина: Матеріали, прийняті для переробки (рах. 022); Матеріали, передані в переробку (рах. 206)	– ліки та парафармацевтичні товари, що підлягають фасуванню та пакуванню; – лікарська сировина, напівфабрикати, що підлягають використанню у виробництві, переробці чи проходженню іншого виробничого процесу за договором толінгу

Таким чином, з точки зору бухгалтерського обліку фармацевтичні товари складаються з шести вище зазначених складових. Проте кожен перерахований об'єкт обліку запасів в фармацевтичній галузі включає перелік товарів, продукції, виробів та речовин, які відносяться до певного виду запасів.

Таблиця 5

Відповідність груп фармацевтичних товарів згідно УКТЗЕД та КВЕД-2010

УКТЗЕД		КВЕД-2010			
Група (складові) фармацевтичних товарів	Код групи, товарних позицій	Рахунки бух. обліку	Група (складові) фармацевтичних товарів	Клас	Рахунки бух. обліку
1	2	3	4	5	6
<b>Смільні групи (складові) фармацевтичних товарів</b>					
Залози та інші органи (екстракти залоз або інших органи чини їх секретів; гепарин та його солі; інші речовини людського або тваринного походження)	3001	201, 26, 28	Залози, екстракти із залоз	21.10	201, 26, 28
Кров; сироватки імунні, інші фракції крові та імунологічні продукти; вакцини, токсини, культури мікроорганізмів (крім дріжджів) та аналогічні продукти	3002	201, 26, 28	Кров Імунні сироватки, інші елементи крові, вакцини	21.10 21.20	201, 26, 28 201, 26, 28
Лікарські засоби (ліки) не у дозованому вигляді і не розфасовані для роздрібно торгівлі	3003	202, 26, 28, 022	Лікарські засоби	21.20	202, 26, 28
Лікарські засоби (ліки) у дозованому вигляді, розфасовані для роздрібно торгівлі	3004	26, 28			
Вага, марля, бинти та аналогічні вироби	3005	202, 26, 28, 022	Медично просочені вага, марля, пов'язки	21.20	202, 26, 28, 022
Фармацевтичні товари	3006	202, 26, 28, 022	Фармацевтичні та медичні товари	46.46	202, 25, 26, 28
Харчові продукти або напої (літичні, діабетичні або збагачені поживними добавками харчові продукти, харчові добавки, тонізуючі напої та мінеральні води)	2005, 2007, 2104, 2201	202, 26, 28, 022	Фармацевтичні товари	47.73	28
Препарати	2106, 3824; 3303-3307; 3407; 3006	202, 26, 28, 022	Трав'яні настоюнки (м'яти, вербени, ромашки тощо)	10.83	26, 28, 022
Розробки фармацевтичних продуктів із застосуванням біотехнологічних процесів	3002	26, 28	Фармацевтичні препарати і матеріали	21.20	26, 28, 022
			Розробки нових фармацевтичних препаратів	21.20; 72.1	26, 28

1	2	3	4	5	6
<b>Відмічні групи (складові) фармацевтичних товарів</b>					
Спеціально кальциновані або тонкоподрібнені гіпси, що використовуються у стоматології	2520	202, 26, 28, 022	Відсутні аналогічні класи фармацевтичних товарів (продукції) за КВЕД-2010		
Водні дисперсії або водні розчини ефірних олій, призначені для використання у медицині	3301	201, 202, 25, 26, 28, 022			
Мило або інші продукти із змістом медикаментозних речовин	3401	202, 26, 28, 022			
Альбумін крові, не підготовлений для терапевтичного або профілактичного використання	3502	201, 202, 26, 28			
<b>Відсутні аналогічні групи (товарні позиції) фармацевтичних товарів (продукції) за УКТЗЕД</b>					
			Антибіотики, основні вітаміни, саліцилова та О-ацетилсаліцилова кислоти, хімічно чисті цукри	21.10	201, 26, 28
			Гомеопатичні препарати	21.20	26, 28
			Рослинна сировина	21.20	201, 202, 25, 26, 28, 022

\*Авторська розробка в частині облікового асортименту



Відповідно до таблиці 6 у фармації такі об'єкти бухгалтерського обліку як товари та готова продукція є готовими лікарськими формами. Тому зазначена група запасів включає однакові види фармацевтичних виробів: готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти), вироби медичного призначення, санітарно-гігієнічні та парафармацевтичні товари (товари додаткового аптечного асортименту). Окрему групу становлять купівельні напівфабрикати (порошки, інші речовини та нерозфасовані мікстури, мазі, настоянки, таблетки), які можуть використовуватися в кількох напрямках: у вигляді використання різноманітних субстанцій у процесі виробництва готової продукції (ліків), або для фасування та пакування придбаних оптом речовин, або одразу для продажу іншим суб'єктам господарювання з метою подальшої обробки (переробки) напівфабрикатів у готову продукцію. Також існують продукти, які можуть одночасно бути як готовою продукцією, так і не проходити весь цикл виробничого процесу. Останні належать до групи напівфабрикатів власного виробництва, які на певному етапі можуть бути використані або у власному виробництві для виготовлення інших продуктів, або одразу бути продані іншим суб'єктам. Призначення сировини й матеріалів таке ж як у купівельних напівфабрикатів: вони придбаються для використання у виробництві, але за потреби можуть бути реалізовані. Давальницька сировина (матеріали, прийняті (передані) для переробки) включає запаси, які підлягають використанню в різних виробничих процесах, таких як фасування, пакування, виробництво, переробка та інші, за укладеним договором толінгу.

Таким чином, товари, готова продукція, сировина й матеріали, купівельні напівфабрикати й комплектуючі вироби, напівфабрикати власного виробництва та давальницька сировина (матеріали, прийняті та/або передані для переробки) можуть бути взаємопов'язаними або у випадку ще не повністю готових виробів у виробництві для виготовлення готової продукції (тобто під час проходження виробничого циклу), або у процесі реалізації (коли всі шість видів запасів підлягають продажу, обміну, в т.ч. переробці за договором толінгу).

Економічна сутність фармацевтичних товарів пояснюється двома факторами – наявністю вже в самому понятті відношення до конкретної галузі діяльності (фармація) та до групи об'єктів бухгалтерського обліку (запасів). Галузева специфіка впливає на різноманітність понятійного апарату фармацевтичної діяльності: продукт, товар, готовий продукт, фармацевтичний продукт, лікарський засіб, в т.ч. лікарський препарат, тощо.

Фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку включає шість складових, розглянутих вище. Окрім цього, специфіка фармацевтичної галузі накладає відбиток на наявність ряду особливостей фармацевтичних товарів: вплив на здоров'я людини, існування постійного попиту на ліки, суворя

регламентація, контроль та облік за діяльністю суб'єктів господарювання в сфері виробництва та обігу досліджуваних видів запасів.

Отже, під фармацевтичними товарами як об'єктом бухгалтерського обліку слід розуміти товари, готову продукцію, сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, напівфабрикати власного виробництва та давальницьку сировину, які призначені для продажу (виробництва, переробки) суб'єктами фармацевтичного ринку відповідно до вимог та стандартів державного та міжнародного рівнів у сфері фармації.

Таким чином, проведене дослідження дозволило встановити сутність фармацевтичних товарів з позиції фармації та як об'єкту бухгалтерського обліку, ідентифіковано складові фармацевтичних товарів та визначено їх сутність, встановлено їх місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. Поряд з цим, виявлено відповідність груп фармацевтичних товарів згідно УКТЗЕД та КВЕД-2010 України. Отримані результати дослідження сприятимуть гармонізації діяльності фармацевтичної компанії в частині технологічних особливостей та формування інформаційних потоків про фармацевтичні товари і їх складові, а також сприятимуть створенню облікового забезпечення управління такої компанії задля розширення господарської діяльності, впровадження новітніх технологій та інноваційних продуктів, виробництва більш ефективних лікарських засобів.

**ГОЛОЧАЛОВА И.Н.,**

*канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и экономической информатики, Государственный университет Молдовы,*

**ЦУРКАНУ В.И.,**

*докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа, Молдавская Экономическая Академия*

**2.2. НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ И БУХГАЛТЕРСКОГО  
УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В  
ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Признанным фактом является то, что для достижения конкурентных преимуществ любой экономической системой ей необходима инновационная направленность. Эффективность инновационной деятельности зависит от: *качества человеческого капитала и других конкурентных преимуществ, используемых бизнес-структурой в условиях ограниченных ресурсов.* В контексте перехода на гуманистическую парадигму управления ресурсами, положенной в основу «общества знаний», человеческий капитал получил признание как фактор производства, отличительными чертами которого являются научный и корпоративный характер.

Поскольку с позиции методологии бухгалтерского учета капитал является элементом финансовой отчетности, то проблемами, которые требуют своего разрешения для признания человеческого капитала в составе собственного капитала, являются его *идентификация, надежная оценка и механизм отображения в учете.* Для того, чтобы разрешить указанные проблемы следует вначале выяснить сущность человеческого капитала.

Человеческий капитал – это сравнительно новая экономическая категория, призванная продемонстрировать влияние личности на общий экономический эффект организации. Раскрытие *его сути* является необходимостью, для чего следует рассмотреть ряд экономических теорий капитала и менеджмента, в рамках которых разработаны концептуальные аспекты трактовки, компонентного состава, оценки и модели управления человеческого капитала.

При решении *проблемы идентификации* (первая проблема) человеческого капитала необходимо принимать во внимание, как требования методологии бухгалтерского учета, так и правила положенные в основу менеджмента организации, действующей в инновационной экономике. Так для идентификации человеческого капитала необходим анализ событий, в результате которых организация получает контроль над экономическими

ресурсами, а также установление стадии жизненного цикла организации (ранняя, дифференциальная, интегральный, ассоциативная), когда эти события происходят. На первом этапе происходит формирование той части капитала, которая должна идентифицироваться как человеческий капитал (знания, научные исследования, способности), а на двух последующих этапах образуется другой вид капитала, который согласно современным концепциям идентифицируется в качестве организационного капитала (гудвилл, структурные связи, культура отношений), являющийся результатом корпоративных действий.

*Надежная оценка человеческого капитала, следующая проблема с позиции бухгалтерского учета.* В теории человеческого капитала вопрос оценки в основном фокусируется на возможности стоимостного измерения его доли в совокупных ресурсах бизнес-единицы на базе двух вариантов: методом неприобретенного гудвилла, методом приведенной текущей стоимости, которые не приемлемы в методологии учета. Поэтому современная гуманистическая парадигма управления организацией предопределяет метод оценки человеческого капитала исходя из его ценности или ожидаемого дохода. В основу этого подхода положено экономическое влияние двух характерных черт человеческого капитала: нацеленность на будущее (стратегический характер научного знания) и разделенное право собственности (корпоративный характер), что усложняет процесс стоимостного измерения. Этот подход может быть реализован на базе одной из известных математических моделей: «метод дерева решений», Блэка-Шоулза-Мертонна, биномиальная и Монте-Карло. *На выбор такой или иной модели оценки (третья проблема)* влияет наличие рисков, неопределенностей, вероятностей исхода прогнозируемого события, что в свою очередь зависит от особенностей деятельности организации, а также от этапа ее жизненного цикла. В этом контексте важно отметить, что **Международный Стандарт Финансовой Отчетности (International Financial Reporting Standard – IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях»** предусматривает необходимость оценки изменения капитала, обусловленного корпоративными действиями путем применения одной из моделей оценки стоимости бизнеса. *Разработка механизма бухгалтерского учета операций, связанных с отражением человеческого капитала сопровождается еще одной проблемой, но которая решается во взаимосвязи с проблемой оценки, и является производной по отношению к ней.*

Следует отметить, что исследованию сути человеческого капитала с позиции экономических теорий, а также решению многоаспектной проблемы его оценки посвящены работы таких известных западных ученых как: Д. Андрессен

[<sup>1</sup>], Г. Беккер [<sup>2</sup>], Ф. Глазл и Б. Ливехуд [<sup>3</sup>], Р. Грант [<sup>4</sup>], Р. Каплан и Д. Нортон [<sup>5</sup>], А. Лундвалл [<sup>6</sup>], С. Кузнец [<sup>7</sup>], К. Прахалад и Г. Хамел [<sup>8</sup>], И. Фишер [<sup>9</sup>], К. Фримен [<sup>10</sup>], М. Фридман, Э. Хендриксен и М. ван Бреда [<sup>11</sup>], Дж. Хикс [<sup>12</sup>], Й. Шумпетер [<sup>13</sup>], Т. Шульц [<sup>14</sup>], Л. Эдвинссон и М. Мэлоун [<sup>15</sup>], и др., что, несомненно, способствовало развитию методологии бухгалтерского учета.

Исследованию сложной проблемы трактовки человеческого капитала, его оценке, и участию в распределении прибыли посвящены работы современных исследователей Беларуси, Польши, Украины, России и Молдовы: Ф. Бутынец [<sup>16</sup>], М. Добия [<sup>17</sup>], В. Катькало [<sup>18</sup>], И. Колесникова, А. Лизнева, С. Левина, Т. Суханова [<sup>19</sup>], С. Легенчук [<sup>20</sup>], Р. Нижегородцев [<sup>21</sup>], Я. Соколов [<sup>22</sup>] и др. Отдельное внимание этой теме уделено и авторами данного исследования [<sup>23</sup>].

<sup>1</sup> Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен; Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 304 с.

<sup>2</sup> Беккер Г. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории: перевод с англ. – М.:ГУ ВШЭ, 2003. – 627 с.

<sup>3</sup> Глазл Ф., Ливерхуд Б. Динамичное развитие предприятия. Как предприятия-пионеры и бюрократия могут стать эффективными/Пер. с нем. – Калуга: Духовное познание, 2000. – 264 с.

<sup>4</sup> Грант, Р. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии/Р. Грант//Вестник СПбГУ.- Серия «Менеджмент» – 2003. - №3. – с.47-75.

<sup>5</sup> Каплан, Р., Нортон, Д. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию./Р., Каплан, Д., Нортон./ЗАО «Олимп – Бизнес», Москва, 2003. – 214 с.

<sup>6</sup> Lundvall V. National System of Innovation/ Towards the Theory of Innovation and Interactive Learning. – London: Pinter Publishers, 1992. – 388 p

<sup>7</sup> Кузнец С. Современный экономический рост: результаты исследований и размышлений. Нобелевская лекция//Нобелевские лауреаты по экономике: взгляд из России. Под ред. Ю. Яковца. Спб: Гуманистика, 2003

<sup>8</sup> Prahalad C., Hamel G. The core competence of the corporation. 1990. LJht. no: Management of intangibles – An attempt to build a theory. Journal of Intellectual Capital. Vol. 1, Number 4, 2000

<sup>9</sup> Fisher I. The Theory of Interest. Macmillan, New York, (Reprinted as «Income and capital», in Parker and Harcourt, 1969)

<sup>10</sup> Freeman C. Technology Policy and Economic Performance: lessons from Japan. – London; New York: Pinter Publishers, 1987. – 215 p

<sup>11</sup> Хендрексен, Э., ван Бреда М. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997, 576 с.

<sup>12</sup> Hicks. J. Value and Capital, Clarendon Press, Oxford. «Reprinted as Income» in Parker and Harcourt, 1969.)

<sup>13</sup> Шумпетер Й. Теория экономического развития: исследования предпринимательской прибыли, капитала, кредита и цикла конъюнктуры/Й. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982. – 455 с.

<sup>14</sup> Shults T. Investment in Human Capital. N.Y., London, 1971, p.26-28

<sup>15</sup> Edvinsson L., Malone M. Intellectual Capital: Realizing your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower, Harper Business. New York, NY, 1997

<sup>16</sup> Теория измерения капитала и прибыли [Текст]: монография/под общ. ред. проф. Ф. Бутынец, проф. М. Добия. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.

<sup>17</sup> Dobija M. «Abstract Nature of Capital and Money», [w], Linda M. Cornwall (ed.), New Developments in Banking and Finance, Chapter 4, pp. 89-114, New York: Nova Science Publishers, Inc., 2007.

<sup>18</sup> Эволюция теории стратегического управления/В. Катькало. 3-е изд. – СПб: Высшая школа менеджмента; Изд. дом. СПбГУ, 2011. – 302 с.

<sup>19</sup> Человеческий капитал: теория и практика управления в социально-экономических системах: монография/Под общей ред. Р. Нижегородцева и С. Резника. М.: ИНФРА-М., 2014. – 310 с.

<sup>20</sup> Legenchuk S., Polishchuk I. Organizational and methodical approaches to disclosure of income distribution in integrated reporting (2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pbo.ztu.edu.ua/article/view/110476Publication/vwLuAssets>

<sup>21</sup> Проблема человеческого капитала: теория и современная практика: Материалы Вторых Друкеровских чтений/Под ред. Р.М. Нижегородцева. – М.: Доброе слово, 2007. – 2008 с.

Исследование по обозначенным проблемам будет проведено согласно принципам современной методологии учета – методологии **Международных Стандартов Финансовой Отчетности** (далее, МСФО), в том числе в сравнении с национальными стандартами учета Республики Молдова, по следующей схеме:

1. *Значение человеческого фактора в теориях инновационного развития экономики;*
2. *Трактовка человеческого капитала в экономических теориях;*
3. *Оценка человеческого капитала: традиционный и современный аспекты;*
4. *Иллюстрация бухгалтерского учета человеческого капитала в контексте МСФО.*

### **1. Значение человеческого фактора в теориях инновационного развития экономики**

Известно, что любая экономическая система (от бизнес-единицы до бизнес-среды) [24] развивается либо экстенсивному пути развития, который связан с наращиванием производственных мощностей (объемов выпуска продукции предоставления услуг), либо по интенсивному пути развития, нацеленного на разработку и выпуск новых изделий, на базе изменений в ее технологическом процессе, в организационной структуре и деловых коммуникациях.

Сегодня *интенсивный путь развития экономики, в основу которого положены инновации, признанные залогом конкурентных преимуществ, получил название «инновационная экономика или экономика, основанная на знаниях»,* ключевыми атрибутами которой являются:

- перманентное обновление научных знаний, обеспечивающих конкурентоспособность экономической системы;
- сокращение жизненного цикла научно-технических знаний, являющихся одним из конкурентных преимуществ экономической системы;
- непрерывность инновационной деятельности в отраслях новой экономики и реструктуризация технологий традиционных отраслей экономики;
- определяющая роль человеческого капитала в структуре активов экономической системы;
- акцент на профессионализм и компетентность носителей человеческого капитала;
- особые методы стимулирования носителей человеческого капитала [25, 2008].

---

<sup>22</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>23</sup> Цуркану, В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами/В. Цуркану, И. Голочалова – Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.

<sup>24</sup> Система считается экономической, если она участвует как в процессах производства и потребления, так и в актах распределения и обмена экономическими благами.

<sup>25</sup> Экономика знаний: коллективная монография/под ред. В. Колесова. – М.: ИНФРА, 2008. – 278 с.

Переход на интенсивный путь развития и его реализация закреплены в европейской стратегии «**Европа-2020: стратегия разумного, устойчивого и всеобъемлющего роста**» (далее, Стратегия «Европа-2020»), где одним из факторов укрепления экономики обозначен ее разумный рост, на базе знаний и инноваций [26]. Согласно этой стратегии разумный рост означает усиление взаимодействия научных знаний, исследований и инноваций с развитием экономической системы.

Для реализации перспективы ассоциации с Европейским Союзом (ЕС) в 2014 году Правительством Республики Молдова (РМ) была принята **Стратегия инновационного развития РМ до 2020 г.** (далее, Стратегия РМ-2020), которая призвана обеспечить гармонизацию, согласованность и взаимодополняемость государственной политики и политик ЕС в инновационной сфере, с учетом национальных особенностей в этой области [27].

В соответствии с этим актом РМ, основным вектором развития страны обозначен «треугольник знаний»: образование – исследование – инновация, что закрепляет изменение парадигмы экономического развития: от экономики потребления к экономике, основанной на знаниях.

Следовательно, в инновационной экономике определяющую роль играет человеческий фактор (знания, способности, навыки), формирующий конкурентные преимущества для завоевания рыночного пространства экономической системой, как на макроуровне, так и микроуровне. При этом не исключается значение традиционных факторов конкурентоспособности – материальных и природных ресурсов, поскольку именно оптимальное сочетание всех этих факторов в условиях ограниченности ресурсов, обеспечивает реализацию парадигмы развития экономической системы.

В контексте исследуемого вопроса раскроем сущность инновации на базе генезиса теории инноваций: «больших циклов», неоклассической, «ускорения», «технологических укладов», социальной. Признанным родоначальником понятия «инновация» является австрийский ученый-экономист Й. Шумпетер, разработавший *теорию инноваций*. Отметим, что эта теория является завершенной концепцией, а последующие теории инноваций являются либо ее расширением, либо методологическими дополнениями. В соответствии с теорией австрийского исследователя *под инновацией следует понимать «изменения в экономической сфере»*, а именно: в том случае если производственная функция, которая аккумулирует количественные и качественные изменения продукта под воздействием определенных факторов,

---

<sup>26</sup> Europe 2020. A European strategy for smart, sustainable and inclusive growth. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLETE ...](http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLETE...)

<sup>27</sup> Стратегия инновационного развития Республики Молдова до 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.asm.md/fisiere/cadru/>

сама изменяется – это изменение трактуется как инновация. Й. Шумпетер выделил пять типов инноваций: 1) *внедрение* новых потребительских благ (типичный случай), 2) *изменение* методов производства и транспортировки товаров, 3) *научную организацию* труда (тейлоризм), 4) *улучшение* обработки материалов, 5) *создание* новых организационных структур [<sup>28</sup>, 1982].

Источником инноваций с точки зрения выполняемых функций в экономике ученый обозначил конкуренцию (теория эффективной конкуренции), а центральной фигурой рыночной системы герой-новатор, предприниматель, создающий новые комбинации факторов производства, в результате чего, в деятельности которого происходят качественные сдвиги – инновации.

Таким образом, в теории инноваций установлена четкая взаимосвязь между процессом внедрения *инноваций*, функцией *предпринимательства* и эффективной *конкуренцией*, стимулирующей предпринимателей к инновационному процессу. Однако сегодня принято считать, что инновация слишком важна для экономического развития, чтобы оставлять вопрос ее разработки и внедрения предпринимателям – индивидуалистам: идея может родиться в уме одного, но ее воплощение требует совместной деятельности, хотя и не оспаривается факт того, что распознать будущий успех, рискнуть всем и достичь результата, часто нужна выдающаяся личность.

Продолжением этой теории явилась «*теория больших циклов*» Н. Кондратьева, на базе исследования которой пришло понимание необходимости сокращения периода больших циклов для ускорения инновационного развития [<sup>29</sup>, 2002]. В этом контексте отметим, что под большим циклом понимается временной отрезок достаточно устойчивого экономического состояния, являющееся результатом внедрения знаковой инновации. Следующая теория, которая представляет собой логическое продолжение предыдущих исследований – это *теория длинного цикла промышленности* [<sup>30</sup>, 1983] (в российской версии – «*теория технологических укладов*»), согласно которой каждый цикл начинается с комплекса инноваций внедренных в массовое производство, что приводит к значительному подъему в экономике и завершается упадком, когда возможности внедренных инноваций исчерпаны [<sup>31</sup>, 1993].

В период между осознанием необходимости отказа от действующего цикла промышленности и освоением обществом базовой инновации возникает экономический кризис. В этом контексте нельзя не согласиться с мнением Н.

---

<sup>28</sup> Шумпетер Й. Теория экономического развития: исследования предпринимательской прибыли, капитала, кредита и цикла конъюнктуры/Й. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982. – 455 с.

<sup>29</sup> Кондратьев Н. Большие циклы конъюнктуры и теории поведения/Н.Д. Кондратьев. – М.: Экономика, 2002. – 768 с.

<sup>30</sup> Reeman C. Long Waves in the World Economy. Kent: Butterworth, 1983

<sup>31</sup> Глазьев С. Теория долгосрочного технико-экономического развития/С. Глазьев. М.: Владар, 1993. – 310 с.



Борщевой [32, 2016], которая считает, что особо актуализируется роль человеческого фактора, как системообразующего элемента инновационной экономики в условиях перехода на постиндустриальный технологический уклад, в основе которого вероятно будет nano-энергетика, молекулярные, клеточные и ядерные технологии и др.

Следующими теориями, в которых акцент поставлен на человеческий фактор в контексте инновационного развития, являются теория ускорения и социальная теория инноваций. В рамках исследования особенностей инновационной деятельности, таких как высокие риски потерь и возможности получения сверхприбыли, теорией ускорения раскрыта роль предпринимательства, во второй – обозначено, что инновации как социальное явление, которая находит свое выражение внутри общества, и для ее возникновения нужна деятельность общества. Традиционному пониманию инновации производственно-технологического характера (создание и внедрение новаторских продуктов, услуг) противопоставляется ее понимание как социального феномена. Сторонники социальной теории инноваций, известные экономисты: А. Лундвалл, К. Фримен, Е. Витте, выделяют и нетехнологические инновации, в частности, институциональные, социальные, образовательные, и организационные изменения [33, 2007]. В рамках этой теории, рассматривался и вопрос влияния лидерства личности, уровня образования, социальных и психологических факторов на инновационный процесс, тем самым подтверждая приоритет человеческого фактора, при осуществлении инновационной деятельности.

Одной из теорий современности, в которой четко и ясно обозначена главенствующая роль человеческого фактора является концепция, получившая название «интеллектуальное лидерство». Разработчики этой концепции американские профессора К. Прахалад, Г. Хамел проводили исследования в области конкурентоспособности организации на базе конкурентных преимуществ [34, 2000]. Полученные результаты доказали, что крупные корпорации или индустриальных гигантов часто побеждают организации, которые не отличаются ни большими финансовыми возможностями, ни традиционными преимуществами в качестве эффективности производства, но обладающие соответствующими потенциальными возможностями (способностями) предвидения нового рыночного пространства и получения для этого необходимых ресурсов [35, 1994].

---

<sup>32</sup> Борщева Н. Развитие методологии управления человеческим капиталом в инновационной экономике. Дисс. на соискание ученой степени доктора экон. наук, Москва – 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.old.fa.ru/ods/autorefs/Dissertati...>

<sup>33</sup> Lundvall B. National Innovation System-Analytical Concept and Development Tool//Industry and Innovation. 2007, Vol.14, No1, p. 95-119

<sup>34</sup> Prahalad C., Hamel G. The core competence of the corporation. 1990. LJht. no: Management of intangibles – An attempt to build a theory. Journal of Intellectual Capital. Vol. 1, Number 4, 2000

<sup>35</sup> Hamel G. Prahalad C. Competing for the Future. – Boston: Harvard Business School Press, 1994

По мнению этих ученых, сегодня бизнес вышел на стадию революционных преобразований и тот, кто не наделен даром прогнозирования, старается игнорировать нововведения, «не имеет доступа в будущее». В рамках этой концепции акцентировалось внимание на:

- инновации нелинейного типа, которая требует развития новых видов бизнеса, его прогрессивных инновационных форм, нестандартных управленческих решений;

- ряде условий достижения конкурентных преимуществ, основные из которых смелая идея; «новые голоса» молодых сотрудников и менеджеров; открытые рынки идей, капиталов и талантов; вознаграждение новатора.

Необходимо подчеркнуть, что создание инновационного продукта не происходит постоянно и повсеместно: способность к творчеству – это источник инноваций, но успешность инновации требует соответствующего качества человеческого фактора, которое зависит от социальных, экономических и политических условий.

Таким образом, к началу XXI столетия на базе теории Й. Шумпетера сформировалась концепция, в соответствии с которой инновации обозначены основным способом увеличения прибыли в бизнес-среде, условием экономического роста, ключом к новым рынкам. Эта важнейшая особенность (прибыльность) позволяет характеризовать инновации не столько как социальный феномен, сколько как экономическую категорию, обладающую экономической составляющей – стоимостью. Становится очевидным, что и человеческий фактор, являющийся катализатором инновационного процесса, обладает экономическим содержанием.

В этом контексте уместно привести определение понятия «инноваций» и раскрыть его суть с позиции методологии бухгалтерского учета. Итак, в настоящее время существует три подхода в понимании инноваций, как:

- 1) *объекта* – это готовый результат от внедренного в производство новшества,
- 2) *процесса* реализации идеи и превращения ее в готовый продукт путем освоения, внедрения и использования или коммерциализации;
- 3) *целевого изменения* в первоначальной структуре факторов производства, которое связано с количественными и качественными преобразованиями в самой экономической системе, что способствует ее переходу на новый уровень развития.

Примечательными, являются определения понятия «инновация», которые отвечают общей тенденции процессного подхода, и поддерживаются авторами данного исследования, сформулированные:

- американским исследователем С. Кузнец, который полагает, что инновации – это плоды науки и изобретательных умов [36];

---

<sup>36</sup> Kuznets S. Modern Economic Growth: Findings and Reflections. Nobel Memorial Lecture, December 1971. In: Lex Prix Nobel en 1971. Stockholm, 1972 [reprinted in: American Economic Review, 1973, v. 63, p. 247-258]

- молдавским ученым Н. Перчинской, которая утверждает, что инновации – это нововведения в области техники, технологии, организации труда или управления, основанные на использовании достижений науки и передового опыта, которые обеспечивают качественное повышение эффективности производственной системы или качества труда [37].

Анализ представленных трактовок «инноваций» позволяет сделать следующий вывод: первая трактовка, хотя и обходит вниманием значение человеческого фактора, однако подчеркивает, что внедрение инновации приводит к выпуску нового или значительно улучшенного продукта (услуги), трактовка изменения характеризует инновацию как экономическую категорию, признавая тем самым, ее стоимостное измерение, и только подразумевает существование человеческого фактора как одного из факторов производства, обеспечивающего качественное изменение экономической системы.

Процессная трактовка инноваций фокусирует внимание на человеческом факторе как движущей силе всего инновационного процесса, а третья – придает ему экономический характер. Однако с позиции методологии бухгалтерского учета на базе идентификации в качестве элементов финансовой отчетности признаются результаты воздействия экономических событий на содержание финансовой отчетности [38, 2014], а не факторы (причины или условия) экономических событий, хотя они и приводят к изменению экономического состояния хозяйствующей системы.

На основании вышеизложенного, авторы формулируют *гипотезу исследования* следующим образом: поскольку влияние человеческого фактора поддается стоимостной оценке, то оно (влияние), находит свое отображение в финансовой отчетности бизнес-структуры. В соответствии с требованиями методологии бухгалтерского учета, результат этого воздействия должен находить свое отображение, с одной стороны, в разделе «Активы», согласно объектной трактовке инноваций, с другой – в разделе «Пассивы», однако, ни одна из трактовок инноваций не позволяет выполнить это требование. В данном контексте приоритетной задачей авторов является установление *источника* образования экономических выгод, воплощенных в активах, и его идентификация в качестве элемента отчетности. Для этого обратимся к содержанию следующего этапа исследования.

<sup>37</sup> Перчинская Н., Веверица В. Дилеммы и проблемы инновационного развития в Молдове. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://elibrary.ru/item>

<sup>38</sup> Цуркану, В. «Концептуальные основы формирования баланса организации» в коллективной монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/ Монографія /В., Цуркану, И., Голочалова/ За заг. ред. д.е.н., проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. - 395с.

## 2. Трактовка человеческого капитала в экономических теориях

Известным фактом является то, что в настоящее время особое значение приобретает долгосрочная политика, обычно меняющая парадигму экономического развития, что и обозначено, как на европейском уровне (Стратегия «Европа-2020»), так и национальном (например, Стратегия РМ-2020) в стратегиях инновационного развития. Так, согласно Стратегии РМ-2020 становление экономики, основывается на трех факторах: накопление капитала, рабочей силы и уровня их производительности, который включает и другие параметры, такие как технологии, эффективное управление, навыки и т.п. Этим государственным актом РМ предложена «модель будущего развития» на базе новой парадигмы, которая «предполагает для увеличения производственного запаса капитала и знаний привлечение инвестиций, развитие экспортных отраслей промышленности, развитие общества, основанного на знаниях, в том числе посредством усиления научных исследований и разработок, инноваций и передачи технологий, направленных на повышение эффективности и конкурентоспособности» [39]. При этом признается, что человеческий капитал, представляющий собой благо длительного пользования, является для РМ одним из немногих ресурсов, который может дать стране сравнительное преимущество [40].

Поскольку экономика, основанная на знаниях, требует применения концептуальных разработок в части оценки экономического эффекта человеческого капитала, актуальной становится и сама теория человеческого капитала: базовые положения, понятий аппарат, модели оценки. Краткое раскрытие содержания данной теории обуславливается и необходимостью установления причины ее возникновения, выяснения, что представляет собой человеческий капитал и какие факторы влияют на его структуру.

Теория становления человеческого капитала имеет длительную историю. Вопросы развития, накопления и использования способностей человека и его потенциала нашли свое отражение в научных трудах В. Петти, А. Смита, Ж.-Б. Сей, И. Фишера и др. Это объясняется тем, что на формирование основных направлений в экономике, культуре, политике общества решающее влияние всегда оказывает человек. Возникновение теории человеческого капитала было обусловлено потребностью более глубокого понимания взаимодействия факторов производства и их влияние на совокупный экономический эффект, и, в частности, природы высокой доли изменений совокупного выпуска не

---

<sup>39</sup> Стратегия инновационного развития Республики Молдова до 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.asm.md/fisiere/cadru/>

<sup>40</sup> Программа деятельности Правительства Республики Молдова на 2016-2018 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gov.md/document/attachments/>

объясняемой количеством используемых факторов производства – труда и капитала, а также стремлением предложить универсальную трактовку феномена неравенства распределения доходов. Так, согласно классической экономической теории, в основу которой положена линейная зависимость производительности от факторов производства, согласно которой удвоение затрат приводит к удвоению продуктивности. Однако, на практике это правило не выполнялось. Многочисленные исследования и коррективы внесенные в эту концепцию выявили ошибку заключающуюся в том, что принимая во внимание изменения рынков труда и капитала, эта теория не учитывала технологический процесс и инновации, которые компенсировали эффект снижения темпов экономического роста. Таким образом, и пришло понимание необходимости признания еще одного фактора производства.

С появлением высокотехнологичных и наукоемких производств произошел переход к новому состоянию общества и это дало импульс экономистам-теоретикам исследовать вопрос экономического эффекта способностей и навыков, заключенных в человеке и рассматривать их как новый тип капитала. В результате в рамках неоклассического направления появилась теория человеческого капитала, которая базируется на достижениях институциональной теории, неокейсианства и др. экономических теориях, признающих то обстоятельство, что человек представляет собой для общества новый вид капитала отличный от физического. Базовым отличием человеческого капитала от физического капитала является его неотделимость от человека – носителя идей, знаний, опыта, способностей, это означает, что хотя человеческий капитал обладает стоимостью он не подлежит купле-продаже, и может быть только предоставлен его носителем в «аренду» бизнес-структуре, согласно трудовому договору.

Экономический подход к человеческому капиталу получил распространение благодаря двум нобелевским лауреатам Г. Беккеру и Т. Шульцу. Вклад Г. Беккера состоит в разработке теории человеческого капитала с позиции микроэкономического анализа. Этим ученым в научный оборот было введено понятие «человеческий капитал», под которым следует понимать воплощенный в человеке *запас* знаний, навыков и мотиваций, при формировании которого требуется отвлечение средств от текущего потребления ради получения дополнительных доходов в будущем [<sup>41</sup>, 2003].

Достижением Т. Шульца в теории человеческого капитала является доказательство того, что человеческий капитал обладает необходимыми признаками производительного характера, а именно способен накапливаться и

---

<sup>41</sup> Беккер Г. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории: перевод с англ. – М.:ГУ ВШЭ, 2003. – 627 с.

воспроизводится, и при определенных условиях и морально устаревать [<sup>42</sup>, 1968]. Именно Г. Беккеру и Т. Шульцу принадлежит идея человеческого капитала, а их усилия дали толчок многочисленным исследованиям в этой области. Суть теории человеческого капитала заключается в тезисе: *качество и количество человеческого капитала экономической системы, соответственно концентрирует в ней финансовый и физический капитал.*

Основоположники теории человеческого капитала сформировали базовое о нем представление, выделяя производительные качества и характеристики человека как особую форму капитала, поскольку они обеспечивают собственнику получение дохода в течение некоторого времени. Одной из таких качественных характеристик человеческого капитала являются предпринимательские способности, которые приобретают особое значение исходя из объективных потребностей инновационного развития экономики и ужесточение конкуренции в рыночной экономике. Наличие этого компонента доказано теорией инноваций Й. Шумпетера. По его мнению, предпринимательские способности как фактор производства характеризуют не просто качество человеческого ресурса, а и качество управленческой деятельности в условиях конкуренции, поскольку способности работника внедрять, использовать и применять инновации оказывают воздействие на результативность деятельности бизнеса в целом. Некоторые исследователи изучали вопрос значения человеческого капитала с макроэкономической точки зрения, так например, С. Кузнец считал, что для развивающихся стран для адаптации опыта передовых стран первостепенное значение имеют их стартовые потенциалы физического и человеческого капитала [<sup>43</sup>].

Необходимо подчеркнуть, что в течение длительного периода не прекращаются дискуссии по поводу сути человеческого капитала, в результате чего появилось множество его определений, включающие все новые и новые его составляющие. Приведем одно из таких определений носящее комплексный характер: человеческий капитал – это интенсивный синтетический и сложный производительный фактор развития экономики и общества, включающий креативные трудовые ресурсы, инновационную систему, высокопроизводительные накопленные знания, системы обеспечения профессиональной информацией, инструменты интеллектуального и организационного труда, качество жизни и интеллектуальной деятельности [<sup>44</sup>].

---

<sup>42</sup> Shultz T. Human Capital in the International Encyclopedia of the Social Sciences. N.Y., 1968, Vol. 6

<sup>43</sup> Борщева Н. Развитие методологии управления человеческим капиталом в инновационной экономике. Дисс. на соискание ученой степени доктора экон. наук, Москва – 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.old.fa.ru/ods/autorefs/Dissertati...>

<sup>44</sup> Университет исследовательского и предпринимательского типа: европейский опыт для Молдовы, России и Украины, 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mercury-project.eu /...>

В этом контексте уместно отметить, что понятийный аппарат зависит от среды его формирования, более того, от критерия который положен в основу понятия, и поэтому нами поддерживается мнение Борщевой Н. о необходимости принимать во внимание какая преследуется цель или с какой позиции формируется представление о сущности человеческого капитала [45].

Одним из проявлений требования точности формирования понятия является сравнение сущности человеческого капитала с интеллектуальным капиталом. Это вызвано тем, что существует два подхода в их структурировании, более того зачастую в специальной экономической литературе приводятся равнозначные определения для этих двух типов капитала.

Раскроем каждый из этих подходов:

- интеллектуальный капитал представляет собой исключительно часть человеческого капитала и обусловлен возникновением особой сферы обмена деятельностью, связанной с самостоятельным движением способности к экономии времени труда и повышению эффективности потребления, трансляцией способов труда и жизнедеятельности, созданием и передачей информации, ноу-хау в предметной и деятельной формах, и рассматривается как совокупность знаний, навыков, умений человека, его мобильности и способности к предпринимательству;

- понятие интеллектуального капитала шире и сложнее понятия человеческого капитала и включает в себя информацию как самостоятельный производственный ресурс [46, 2014].

По мнению ряда ученых, более аргументированной является концепция интеллектуального капитала [47, 2014], в которой человеческий капитал выступает элементом интеллектуального капитала экономической системы, поскольку человеческий капитал:

- согласно базовому определению – это запас знаний, навыков и мотиваций, которые используются для получения дополнительных доходов;

- характеризуется социально-экономической формой, тогда как интеллектуальный капитал – качеством человеческого потенциала.

Так, исследователи Л. Эдвинссон и М. Мэлоун выделили два компонента интеллектуального капитала: человеческий капитал (знания, навыки, способности, моральные ценности, культура труда) и структурный капитал

---

<sup>45</sup> Борщева Н. Развитие методологии управления человеческим капиталом в инновационной экономике. Дисс. на соискание ученой степени доктора экон. наук, Москва – 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.old.fa.ru/ods/autorefs/Dissertati...>

<sup>46</sup> Человеческий капитал: теория и практика управления в социально-экономических системах/Под ред. Р.М. Нижегородцева и С. Резника – М.: ИНФРА-М., 2014. – 310 с.

<sup>47</sup> Человеческий капитал: теория и практика управления в социально-экономических системах: монография/Под общей ред. Р. Нижегородцева и С. Резника. М.: ИНФРА-М., 2014. – 310 с.



(технологическое и программное обеспечение) [48, 1997]. Сегодня наиболее распространенный подход к структуре интеллектуального капитала бизнес-единицы, при котором выделяется три его компонента: человеческий капитал, организационный капитал (нематериальные активы, такие как патенты, ноу-хау, гудвилл, торговые марки и проявление структурных способностей организации) и потребительский капитал (или клиентский, как отношение и взаимосвязи организации). Иными словами, организационный и потребительский капиталы – это способность использовать человеческий капитал. Следует отметить, что такое разделение достаточно условно, и в настоящее время уже выделяются и такие его компоненты как социальный и эмоциональный капитал.

Уместно подчеркнуть, что именно этот подход закреплён в теориях управления человеческим капиталом в контексте инновационного развития, и которые являются логическим продолжением теории человеческого капитала:

- системно-эволюционная теория развития организации (systemic-evolutionary theory of development of organization);
- ресурсная концепция (resource-based view – RBV)
- система сбалансированных показателей (balanced scorecard – BSC).

Для полноты исследования раскроем кратко их суть.

Современная модель развития организации представлена в системно-эволюционной теории (модель динамического развития) нидерландских ученых Ливерхуда и Ф. Глазла, которая призвана быть адаптированной к «обществу знаний». Достоинством этой теории является системность и целостность рассмотрения организации, которые достигаются за счет выделения, изучения и описания трех подсистем (социальной, культурной и технико-инструментальной), состоящих из ряда сущностных элементов организации [49, 2012].

Центральное место в этой теории занимает социальная подсистема, элементами которой являются: структура организации, персонал (знания, умения, навыки, опыт), организационный климат (стиль руководства, поведение и отношения), руководство, отдельные функции (задачи, компетенции, координации), что, по сути, представляет собой накопленный человеческий потенциал организации. Согласно теории Б. Ливерхуда и Ф. Глазла, организация, эволюционируя, проходит через четыре стадии развития: пионерскую, дифференциации, интеграции и ассоциативную, при определяющей роли человеческого потенциала [50, 2000].

---

<sup>48</sup> Edvinsson L., Malone M. Intellectual Capital: Realizing your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower, Harper Business. New York, NY, 1997

<sup>49</sup> Кондратьев Э. Системно-институциональное развитие управленческого персонала предприятия: теория и эффективность: монография/Э.Кондратьев – Пенза: ПГУФС, 2012. – 316 с.

<sup>50</sup> Глазл Ф., Ливерхуд Б. Динамичное развитие предприятия. Как предприятия-пионеры и бюрократия могут стать эффективными/Пер. с нем. – Калуга: Духовное познание, 2000. – 264 с.



В этой связи приведем следующее определение потенциала в применении к индивиду – это все реальные и потенциальные возможности человека осуществлять действия, проявлять  $\alpha$ - и  $\beta$ -активность ( $\alpha$  – физический труд,  $\beta$  – интеллектуальная и творческая деятельность), которая может быть использована в процессе продуктивной деятельности. В рамках гуманистической концепции считается, что именно  $\beta$ -активность может развиваться без видимых ограничений, и способствует формированию конкурентных преимуществ. Влияние человеческого потенциала на каждой стадии проявляется по-разному: на пионерской стадии как экономическая система, организация возникает в результате творческой деятельности одного человека – предпринимателя, структура личности которого ориентирует его на конкретные потребности хозяйственной жизни; на дифференциальной стадии организация не нуждается в творческом потенциале персонала, тогда как на интегральной стадии – источником развития выступает реализация знаний и способностей персонала для достижения целей организации; на стадии ассоциации возникают принципиально новые возможности совершенствования, в том числе через бизнес-идеи и передачу знаний [51, 2012]. В результате каждая следующая стадия отличается от предыдущей более высокой степенью сложности и дифференциации, помимо того, ассоциативная стадия подразумевает смену парадигмы развития.

В этом контексте считаем целесообразным привести сравнение между человеческим потенциалом и человеческим капиталом. Существуют разные суждения в части различий между этими понятиями. Так, по мнению Борщевой Н., разница между ними «заключается в том, что одно состояние рассматривается с экономической точки зрения, а другое – относится к социальной психологии»<sup>52</sup>. Несколько другое видение об указанных различиях представлено в работе Лизневой Ю. Этот автор доказывает, что человеческий потенциал организации определяется совокупностью компетенций персонала, компетенций организации в вопросах применения компетенций персонала и возможностью использования этих совокупных компетенции для успешного функционирования, тогда как человеческий капитал как экономическая категория представляет определенную ценность только на макроуровне, на микроуровне – эта ценность ограничена [53]. Наш подход сформирован под

<sup>51</sup> Кондратьев Э. Системно-институциональное развитие управленческого персонала предприятия: теория и эффективность: монография/Э.Кондратьев – Пенза: ПГУФС, 2012. – 316 с.

<sup>52</sup> Борщева Н. Развитие методологии управления человеческим капиталом в инновационной экономике. Дисс. на соискание ученой степени доктора экон. наук, Москва – 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.old.fa.ru/ods/autorefs/Dissertati...>

<sup>53</sup> Человеческий капитал: теория и практика управления в социально-экономических системах: монография/Под общей ред. Р. Нижегородцева и С. Резника. М.: ИНФРА-М., 2014. – 310 с.

воздействием методологии бухгалтерского учета, в соответствии с которой определяющим моментом идентификации любого реального события в качестве экономического факта является возможность оценки его воздействия на содержание финансовой отчетности. Именно стоимостное измерение используется английским ученым Д. Александер при раскрытии сути экономических понятий [<sup>54</sup>, 2005]. Авторы данного исследования поддерживают эту позицию, формулируя следующий тезис: *поскольку человеческий потенциал представляет собой только лишь возможность применения или использования компетенций, которая может быть реализована, а может – и нет. В случае реализации этой возможности, то есть осуществление реального экономического события, организация получает экономический эффект, который и свидетельствует о наличии человеческого капитала у организации.* Следовательно, для квалификации человеческого капитала требуется выполнения двух условий: совершение реального экономического события и стоимостное измерение.

Эффект от применения системо-эволюционной теории развития проявляется в:

- четкой взаимосвязи между различными уровнями менеджмента (разделение системы управления дает полное представление роли менеджмента в каждой из подсистем);

- отражении особенностей инновационной экономики и переход к «обществу знаний» (развитие персонала в сообществе организации, расширение делового горизонта при постановке задач и реализации процессов, менеджмент взаимосвязей и ротации работ, ориентация на командную работу);

- использовании концептуальных основ эволюции каждого из этапа жизненного цикла организации, поскольку они связаны с развитием знаний, а такая возможность заключается в механизме динамичного развития, основанном на накоплении организационных знаний и процессе эмансипации.

В рамках функционирования бизнес-единицы в информационной эпохе предполагается, что эффективность деятельности находится в стратегической зависимости от ее:

- внешнего положения в многомерном рыночном пространстве (характеристиками этого положения являются рейтинг, индикатор конкурентных преимуществ, инвестиционная привлекательность и др.);

- внутреннего состояния (характеризуется показателями собственных или контролируемых ресурсов, в том числе социального и организационного капитала).

---

<sup>54</sup> Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/ Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005, 886 с.

В этой связи особое внимание стало уделяться различным теориям об инновациях и конкуренции, значении способностей и корпоративных ресурсов в определении границ деятельности бизнес-единицы, взаимосвязи между ресурсами, конкуренцией и прибыльностью и др.

Обобщенные результаты этих исследований сформировались в мощное интеллектуальное течение, охватывающее методологию бухгалтерского учета, экономического анализа и методологию управления экономическими системами, получившее название *ресурсная теория* (resource-based view – RBV). Сторонники ресурсного подхода в отличие от представителей индустриального подхода, которые не принимали во внимание собственные ресурсы организации (знания и способности), и тем самым пренебрегали свойственными только ей возможностями в завоевании конкурентных преимуществ, считают, что конкурентные преимущества определяются именно специфическими неосязаемыми ресурсами бизнес-единицы.

Изменение парадигмы развития персонала: от экономической концепции к гуманистической концепции [<sup>55</sup>, 2012], согласно которой человек главный субъект организации и особый объект управления, и не может рассматриваться как традиционный ресурс, является концептуальной базой не только в теории развития, но и в теории управления организации, одной из которых является RBV.

Согласно RBV одной из особенностей экономики основанной на знаниях, где информация – это ее неотъемлемый продукт, является тот факт, что любой экономический агент, даже если это одна бизнес-единица, рассматривается в качестве экономической системы, которая может оказывать влияние на другие экономические системы более крупного масштаба при их взаимодействии. В этой ситуации основным предметом исследования в экономике являются экономические системы: их возникновение, трансформация, взаимодействие и влияние друг на друга. Примерами таких систем могут служить отрасли, корпорации, фирмы, процессы распространения инноваций, устойчивые группы стран и др. [<sup>56</sup>, 2011]

Подробно вопрос сущности и значимости RBV раскрыт авторами в работе [<sup>57</sup>, 2015], поэтому в данном исследовании акцентируются внимание только на ключевых положениях, относящихся к вопросу о сути человеческого капитала.

---

<sup>55</sup> Кондратьев Э. Системно-институциональное развитие управленческого персонала предприятия: теория и эффективность: монография/Э.Кондратьев – Пенза: ПГУФС, 2012. – 316 с.

<sup>56</sup> Катькало, В. Эволюция теории стратегического управления/В. Катькало. 3-е изд. – СПб: Высшая школа менеджмента; Изд. дом. СПбГУ, 2011. – 302 с.

<sup>57</sup> Цуркану, В. «Концептуальные основы формирования баланса организации» в коллективной монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/ Монографія /В., Цуркану, И., Голочалова/ За заг. ред. д.е.н., проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. - 395с.

Поняття конкурентних переваг в відповідності з RBV обозначено в її головному тезисі: *неоднорідність присуща бізнес-єдності може бути стійкою ввиду володіння їю унікальними ресурсами і організаційними здібностями, які являючись джерелами економічних рента, визначають конкурентні переваги конкретних організацій.*

В теперішній час в рамках концепції RBV існує дві парадигми, різниця яких в визначенні статусу і ролі власних ресурсів, і методів досягнення конкурентних переваг: статична (акцент поставлений на природі формування і збереження конкурентних переваг) і динамічна (аналізується процес накопичення і мобілізації ресурсів з подальшою їх трансформацією в конкурентну перевагу). В рамках динамічної парадигми враховується вплив зовнішнього середовища на здібності, представляючі собою організаційні дії і процедури, за допомогою яких менеджмент керує ресурсною базою і потенціалом організації для формування і реалізації стратегій [58, 2003].

*Под ресурсами* розуміються фактори виробничого процесу бізнес-єдності. Традиційний підхід до типології ресурсів заключається в їх розподілі на матеріальні і нематеріальні ресурси. В спеціальній літературі по дослідженням RBV було запропоновано виділяти шість основних категорій ресурсів: матеріальні, фінансові, людські, технологічні, репутаційні, і організаційні.

В класичному представленні під *здібністю* розуміється вид організаційних нематеріальних ресурсів, вироблюваних і накопичуваних групою, неотделимих від бізнес-структури і використовуваних в виконанні певної задачі або діяльності. Відповідно, беручи до уваги вище означену класифікацію, людські і організаційні ресурси представляють собою джерело здібностей бізнес-єдності, які в свою чергу створюють умови для формування ключових компетенцій організації (організаційні механізми, забезпечуючі оптимальне поєднання знань, навичок, здібностей), що призводить до досягнення їю конкурентної переваги.

Ефект від застосування RBV заключається в наступному: чітко визначити бажаний результат неможливо, однак його прогноз реалістичний і дійсний, якщо виходити з пріоритету створення і підтримання унікальності людських ресурсів.

Відомо, що результат від використання економічних ресурсів організації знаходить своє відображення в фінансовій звітності. В зв'язі з цим

---

<sup>58</sup> Грант, Р. Ресурсна теорія конкурентних переваг: практичні висновки для формування стратегії/ Р. Грант//Вісник СПбГУ.- Серія «Менеджмент» – 2003. - №3. – с.47-75.

на современном этапе управления бизнес-структурой получила развитие концепция, призванная мониторизировать эффективность использования неосязаемых ресурсов для достижения обозначенных бизнес-целей. Эта концепция, разработанная американскими исследователями Р. Каплан и Д. Нортон, как альтернатива системе показателей финансовой отчетности, получила название «сбалансированная система показателей (*balanced scorecard* – *BSC*)» [<sup>59</sup>, 2003]. Считаем необходимым подчеркнуть, что сама концепция является логическим продолжением RBV, и если ресурсная теория призвана объяснить, какими путями можно достичь конкурентных преимуществ, то BSC описывает способы создания устойчивой стоимости чистых активов для акционеров на базе использования нематериальных активов и представляет собой модель, демонстрирующую, логическую взаимосвязь человеческого, организационного и клиентского капиталов и их участие в процессе создания стоимости чистых активов. Авторами сущность и значение BSC раскрыты в работе [<sup>60</sup>, 2015], поэтому в данном исследовании акцентируются внимание только на ключевых положениях, относящихся к вопросу сути человеческого капитала.

В соответствии с BSC, элементами, способствующими долгосрочному росту стоимости чистых активов, которым отводится определяющая роль в этом процессе, являются нематериальные активы, подразделяемые, как неосязаемые ресурсы на:

- человеческий капитал: умение, талант, знания и способности сотрудников;
- информационный капитал: базы данных, информационные системы, сети и технологии;
- организационный капитал: работа в команде, управление знаниями, соответствующий персонал.

Важно отметить, что BSC в части трактовки капитала применяет экономический подход (физическая концепция капитала), согласно которому капитал понимается как совокупная стоимость ресурсов, авансированная в производство с целью извлечения прибыли. Отсюда и понимание человеческого капитала как определенного вида нематериальных активов.

Известно, что в основу методологии бухгалтерского учета положен бухгалтерский подход в трактовке капитала (финансовая концепция капитала), который представляет собой интерес собственников в его активах бизнес-структуры, то есть термин «капитал» в этом случае выступает синонимом чистых активов. Такой же подход принят системой МСФО. Именно с позиции интереса

<sup>59</sup> Каплан, Р., Нортон, Д. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию./Р., Каплан, Д., Нортон.//ЗАО «Олимп – Бизнес», Москва, 2003. – 214 с.

<sup>60</sup> Цуркану, В. «Концептуальные основы формирования баланса организации» в коллективной монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/ Монографія /В., Цуркану, И., Голочалова/ За заг. ред. д.е.н., проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. - 395с.

собственника, авторы данного исследования трактуют человеческий капитал как источник образования нематериальных активов. Раскроем авторское видение обозначенной проблемы. В практической деятельности утвердилось понимание чистых активов как активов предприятия, свободных от всех долговых обязательств. В отношении человеческого капитала исполнение этого правила, очевидно, поскольку носитель человеческого капитала зачастую обладает авторским правом или разделенным правом собственности на объекты интеллектуальной собственности, и, как следствие, он обладает определенной долей, собственно человеческим капиталом, в чистых активах бизнес-единицы. Однако при определенных условиях интерес носителя человеческого капитала (физического лица) в чистых активах не совпадает с интересом собственника – юридического лица и тогда эта доля принадлежит собственникам бизнес-единицы. Ключевым моментом в методологии бухгалтерского учета отражения человеческого капитала в разделе баланса «Капитал» является его стоимостное измерение.

Очевидным является тот факт, что и те виды нематериальных активов, которые образовались как результат использования человеческого, информационного и организационного капиталов оценить с целью отражения их в балансе весьма затруднительно. Сами по себе они не имеют стоимости, обладая при этом ценностью, которая состоит в способностях воплощать стратегические планы бизнеса в жизнь и может находить свое отображение по соответствующим балансовым статьям.

В этом контексте важно указать, что в настоящее время, в эпоху становления экономики ресурсов система отчетности, и в первую очередь балансы, «известны своей неадекватностью, так как в них включаются не все нематериальные ресурсы и навыки людей, возможно наиболее стратегически важные ресурсы бизнес-единицы». Основным препятствием для идентификации, оценки, и как следствие, представления в балансе человеческих ресурсов и источника их образования является отсутствие:

- полной управленческой информационной системы о ресурсной базе [61, 2003];

- специально разработанного, по нашему мнению, метода оценки на базе концепции справедливой стоимости [62].

Аналогичного мнения придерживаются Каплан Р. и Д. Нортон, которые считают, что необходимо разработать новую модель бухгалтерского учета, основанную «на единой системе оценки корпоративных нематериальных и интеллектуальных активов, продуктов и услуг высокого качества,

---

<sup>61</sup> Грант, Р. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии/ Р. Грант//Вестник СПбГУ.- Серия «Менеджмент» – 2003. - №3. – с.47-75.

<sup>62</sup> Авторы считают уместным отметить, что их точка зрения обусловлена рассмотрением этой проблемы через призму эволюции методологии бухгалтерского учета.

мотивированных и опытных работники, управляемых внутренних процессов. Оценка нематериальных активов и неиспользованных возможностей представляется особенно полезной, так как в информационный век они значительно важнее для успеха организации, чем традиционные материальные активы» [63, 2005].

Действительно, для человеческих ресурсов оценка по существующим методам затруднена, а подчас, (оценка человеческого фактора или мотивированности сотрудника), практически невозможна. Это приводит к снижению уровня достоверности, что в последствие может повлиять на решения пользователей, которые будут опираться на искаженные значения показателей ROCE, ROA и других. В этом контексте нельзя не согласиться с мнением Р. Каплана и Д. Нортон о целесообразности разработки концепции баланса, основанной на базе новых научных проектов, и отвечающей требованиям информационной эпохи. Одним из таких научных проектов является «применение единой системы оценки», в качестве которой может выступать концепция справедливой стоимости.

В данном контексте приоритетной задачей, по нашему мнению, является установление порядка оценки человеческого капитала. Для этого обратимся к содержанию следующего этапа настоящего исследования.

### **3. Оценка человеческого капитала: традиционный и современный аспекты**

Как уже установлено, человек проявляет  $\beta$ -активность в рамках экономической системы и создает ценности – экономическое благо, которое, как следствие, входит в сферу имущественного права юридического лица. Таким образом, труд, как  $\beta$ -активность человека, является источником создания ценностей, которые классифицируются в качестве неосязаемых ресурсов бизнес-единицы. С позиции методологии бухгалтерского учета источник этих ресурсов – человеческий капитал, а сами ресурсы образуют группу известную как нематериальные активы. В этом качестве имущественное право юридического лица (бизнес-единицы) на использование нематериальных активов может иметь денежную оценку, что реализуется признанием обязанности по вознаграждению работника, носителем  $\beta$ -активности, двумя путями: прямым – в качестве обязательства по оплате труда, косвенным – в виде признания права на долю собственности в чистых активах организации. Первый путь обычно применяется на тех этапах деятельности бизнес-единицы, где минимизировано

---

<sup>63</sup> Каплан, Р., Д. Нортон, Д. Стратегические карты: трансформация нематериальных активов в материальные результаты/перев. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.

проявление  $\beta$ -активности (этап дифференциации, см. теорию Ливерхуд и Ф. Глазл) [64]. Второй путь используется на тех этапах (ранний, ассоциации), когда максимально проявление человеческого капитала как источника формирования конкурентных преимуществ, которые, как уже известно, находят воплощение в инновациях. В этой ситуации работник (носитель человеческого капитала), сохраняя за собой исключительное или смежное имущественное право на созданную инновацию, может претендовать на долю в чистых активах организации. Известно, что все условия возникновения и порядок регулирования правовых отношений между юридическим лицом (бизнес-единицей) и работником закрепляются в соответствующем юридическом акте.

Проблема отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с признанием нематериальных активов, источником образования которых является человеческий капитал, связана со сложностью их надежной оценки.

Считается, что первые стоимостные оценки для измерения ценности  $\beta$ -активности человека применил В. Петти [65]. В дальнейшем по мере эволюции теории капитала в рамках разных научных школ применялись различные методики оценки величины запаса человеческого капитала, представителями которых являются Адам Смит, Ж.-Б. Сэй, Н. Сениор, Фр. Лист, Л. Вальрас, И. Фишер и др. В основном ими использовались два метода стоимостных оценок  $\beta$ -активности человека: стоимость производства и процедура капитализации заработка.

На современном этапе, как показывает анализ экономической литературы, выделяется три подхода в оценке человеческого капитала: затратный; рыночный и доходный. Отметим, что вопросу раскрытия сущности этих подходов посвящены работы ряда современных ученых-экономистов [66], [67], [68], [69], [70] и др.

Остановимся подробнее на доходном подходе, поскольку, по мнению авторов, его применение обусловлено отличительными чертами человеческого капитала: результаты его проявления нацелены на будущее и право на них

---

<sup>64</sup> Кондратьев Э. Системно-институциональное развитие управленческого персонала предприятия: теория и эффективность: монография/Э.Кондратьев – Пенза: ПГУФС, 2012. – 316 с.

<sup>65</sup> Petty R., Guthrie J. Intellectual Capital Literature Review. Measurement, reporting and management//Journal of Intellectual Capital. 2000. Vol. 1. nr. 2

<sup>66</sup> Коваленко Е., Игнашина И., Оценка человеческого капитала сотрудника предприятия. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.e-koncept.ru/2015/85635.htm>

<sup>67</sup> Тугускина Г. Оценка стоимости человеческого капитала предприятия// Кадровик. Кадровый менеджмент. – 2009. №5, с. 4-13

<sup>68</sup> Гонин Д. Методика оценки человеческого капитала в сфере государственного управления: современный подход//Управленческого консультирование. - №5. 2017, с. 178-187

<sup>69</sup> Меньшикова М. , Коптева К. Теоретико-методологические подходы к оценке человеческого капитала Режим доступа <https://cyberleninka.ru/article/teoretik...>

<sup>70</sup> Университет исследовательского и предпринимательского типа: европейский опыт для Молдовы, России и Украины, 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mercury-project.eu /...>



носит смежный характер. В рамках доходного подхода выдвинуто несколько методик оценки человеческого капитала. Например: по мнению выдающегося экономиста Й. Фишера, использование капитала означает получение процента в качестве формы дохода, а дисконтируемая сумма будущих доходов составляет величину используемого капитала. Не менее известный ученый Г. Беккер, в основу расчета положил допущение о том, что вложения в человеческий капитал, по сути, являются некоторым инвестиционным проектом, и им была обоснована, как с позиции отдельного индивида, так и общества в целом, возможность исчисления прибыльности этого проекта, по аналогии с расчетом нормы прибыли на финансовый капитал.

Авторы данного исследования поддерживают мнение Й. Фишера и Г. Беккера, и, принимая во внимание базовые положения теории инноваций Й. Шумпетера, считают целесообразным применение доходного подхода в оценке человеческого капитала. Аргументом в пользу сделанного вывода служат следующие рассуждения: поскольку продукты человеческого капитала в качественном его проявлении являются инновациями, создаются в ходе инновационной деятельности, для осуществления которой необходимо дополнительное финансирование, то процесс их создания представляет собой инвестиционный проект.

Как известно Й. Фишер обосновал применение метода дисконтированных денежных потоков и ввел понятие чистой приведенной стоимости. Этот метод на протяжении длительного времени в различных вариантах широко используется для оценки приведенной стоимости инвестиционных проектов. Однако данный метод имеет ряд недостатков, как с теоретической, так и практической точек зрения. По мнению А. Лукашова на практическом уровне метод дисконтированных денежных потоков является очень чувствительным к изменениям в параметрах финансовой модели, например в ставке дисконтирования, а на теоретическом уровне этот метод не учитывает вероятностный характер результатов инвестиционного проекта и игнорирует вклад в стоимость проекта управленческой составляющей организации [71, 2007].

Практика выработала четыре альтернативные математических модели оценки инвестиционного проекта, частично устраняющие недостатки метода дисконтированных денежных потоков: «метод дерева решений», Блэка-Шоулза-Мерттона, биномиальная и Монте-Карло. На выбор той или иной модели оценки влияет наличие рисков, неопределенностей, вероятностей исхода прогнозируемого события, что, в свою очередь, зависит от этапа инновационной деятельности. Считается, что:

---

<sup>71</sup> Лукашов А. Метод Монте-Карло для финансовых аналитиков: краткий путеводитель/Управление корпоративными финансами. №1 (19). 2007, с. 22-39

- целесообразно применение метода дисконтированных денежных потоков тогда, когда риски незначительны и неопределенности минимизированы;
- следует использовать метод Монте-Карло в том случае, если риски незначительны, но высокая степень неопределенности;
- необходимо выбрать биномиальную модель (метод реальных опционов), если и высоки риски и значительна неопределенность.

Применительно к инновационной деятельности эффективно применение биномиальной модели, на первом ее этапе, когда высоки риски потерь и существует перманентная рыночная неопределенность. Отметим, что инновационная деятельность, которая на всех этапах своего становления и развития характеризуется высокими рисками потерь, получила название *венчурной деятельности*. В этом контексте использование биномиальной модели более целесообразно и на тех этапах жизненного цикла, когда происходит формирование организационного капитала.

Как уже было выше отмечено, особенностью человеческого капитала является сложность его стоимостного измерения. Поэтому потребовалась разработка особого подхода в оценке ресурсов, на величину которой стали оказывать влияние факторы, как внешнего положения, так и внутреннего состояния бизнес-единицы. Этот особый подход был обозначен как концепция оценки по справедливой стоимости, являющаяся базовой идеей методологии МСФО – современной методологии учета и отчетности. Согласно этой концепции применение оценки активов по справедливой стоимости позволяет продемонстрировать их ценность на дату подготовки отчетности.

По нашему мнению, применяя положения IFRS 2 «Вознаграждение на основе долевых инструментов», регламентирующего порядок признания и оценки вознаграждений за корпоративные услуги, а по экономической сути – организационного капитала, можно адекватно решить проблему оценки человеческого капитала.

Так, IFRS 2 [72] указывает на необходимость оценки опционов с учетом обстоятельств их исполнения путем применения одной из распространенных моделей, приведенных в приложениях к этому стандарту. К рекомендуемым моделям относятся модели:

- Блэка – Шоулза – Мертона – при оценке свободно вращающихся опционов на покупку и продажу акций;
- Биномиальная – учитывающая уникальные свойства (условия наделения правами) опционов на акции, предоставляемые работникам;

---

<sup>72</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartreport/>

- Монте – Карло (аналогичная биномиальной модели), рекомендованная для оценки опционов на акции исходя из результативности деятельности организации.

Однако из трех указанных моделей биномиальная модель позволяет наиболее точно произвести оценку по справедливой стоимости опционов на акции предоставляемых в качестве вознаграждения, так как учитывает их уникальные свойства (условия наделения правами).

Практический аспект нашего исследования заключается в демонстрации применения биномиальной модели для определения стоимости опциона, являющегося вознаграждением работника за его  $\beta$ -активность и предоставляющего ему право на долю в чистых активах организации, который представим следующей иллюстрацией.

**Иллюстрация 1.** В январе 201N-1 года организацией выпущен опцион на акции, цена исполнения которого 5 евро, а рыночная стоимость акции на дату предоставления вознаграждения – 10 евро. Постоянный показатель волатильности – 60%, безрисковая ставка процента при непрерывно начисляемом доходе – 5%. Предполагается, что организация выплачивает по своим акциям дивиденды из расчета 2 % от доходности акций. Срок действия опциона 3 года. Отправной точкой для биномиальной модели является цена на акции на дату предоставления (10 евро).

Биномиальная модель представляет варианты изменения цены на акции в течение срока действия опциона. В каждой узловой точке (1 год – основание каждого ценового временного отрезка) исходя из показателей волатильности ценных бумаг, рассчитываются два варианта изменения цены (повышение и понижение).

Две новые цены на акции рассчитываются следующим образом:

- для получения более высокого уровня используется формула:

$$u = e^{\sigma\sqrt{\Delta t}}, \quad (1.1)$$

где:

$e$  – математическая константа равная 2.718282;

$\sigma$  – волатильность базовой акции в годовом исчислении;

$\Delta t$  – период времени между узловыми точками.

Путем подставления исходных данных в формулу 1.1, определяется коэффициент роста цены акции, который равен 1.8221:

$$u = 2.718282^{0.6\sqrt{1}}$$

- формула для исчисления цены более низкого уровня обратная формуле для расчета цены более высокого уровня:

$$d = 1/u, \quad (1.2)$$

На базе рассчитанного значения коэффициента роста цен и формулы 1.2, определяется коэффициент снижения цены акции, который равен 0.55:

$$d = 1/1.8221$$

После этого, следует рассчитать вероятность каждого движения цены. Для этого используются формула:

- движения вверх:

$$p = (e^{(r-q)dt} - d)/(u - d), \quad (1.3)$$

где:

$r$  – непрерывно начисляемая безрисковая ставка процента;

$q$  – непрерывно начисляемый дивидендный доход;

$dt$  – период времени между узловыми точками

На базе исходных и расчетных данных и формулы 1.3, определяется вероятность роста цены акции, которая составит 0.37:

$$p = (2.718282^{(0.04 - 0.02) \times 1} - 0.55)/1.2721$$

- движения вниз:

$$p' = 1 - p, \quad (1.4)$$

На базе рассчитанного значения вероятности роста цен и формулы 1.4, определяется вероятность снижения цены акции, который равен 0.63:

$$p' = 1 - 0.37.$$

После этого осуществляется расчет цены max/min по формулам:

$$\text{Цена max} = \text{Цена ак.} \times u, \quad (1.5)$$

$$\text{Цена min} = \text{Цена ак.} \times d, \quad (1.6)$$

Результат использования биномиальной модели для оценки опциона по справедливой стоимости представлен в табличном формате (табл. 1).

**Таблица 1.** Расчет справедливой стоимости опциона

Показатели Диапазон	Поправочные коэффициенты	Цена акции, евро		Цена акции пересчитанная (цена рын. ак. × коэффициент), евро			Стоимость опциона (цена пересч. – цена исп), евро
		исполнения	рыночная	1 год	2 год	3 год	
max	1.8221(u)	5.00	10.00	18.22	33.20	60.49	55.50
min	0.55 (d)			5.50	3.025	1.66	×

Таким образом, цена акции в течение периода надления правами (три года) будет располагаться в диапазоне от 1.66 лея до 60.49 евро, а для уточнения цены при определенных условиях используются значения вероятностей. Так как надление правами по исполнению опциона состоится в январе 201N+2 года (третий) год, то справедливая стоимость опциона составит 55.50 евро (60.49 евро – 5.00 евро)<sup>73</sup>.

Практический аспект нашего исследования заключается в установлении механизма учета человеческого капитала в условиях применения концепции справедливой стоимости, который представим в следующем вопросе.

<sup>73</sup> Справедливая стоимость опциона с использованием минимального значения цены акции не рассчитывается, так как его отрицательное значение не допускается.

#### 4. Иллюстрация бухгалтерского учета человеческого капитала в контексте МСФО

Известно, что результаты деятельности организации, находят свое отражение в ее финансовой отчетности, цель которой представление достоверной информации для принятия эффективных решений ее пользователями. В условиях признания и оценки человеческого капитала исполнение требования достоверности финансовой отчетности приобретает особое значение. Для этого необходимо принять во внимание правила, методы и технику регистрации, применяемых для отражения операций системой бухгалтерского учета и отчетности.

Для разработки механизма бухгалтерского учета операций при венчурной деятельности необходимо руководствоваться положениями соответствующих стандартов. В системе МСФО вопросы оценки и учета человеческого капитала можно адекватно решить, применяя IFRS 2 «Вознаграждение на основе долевых инструментов» [74].

Как уже было подчеркнuto, ключевым моментом инновационной деятельности является воплощенная в инновационном проекте новаторская идея, оценить которую, и как следствие, ее финансирование, возможно только **на базе концепции оценки по справедливой стоимости**. Именно этим и объясняется адекватность системы МСФО, в основу которой положена эта концепция, аспектам бухгалтерского учета операций при инновационной деятельности. В связи с этим следует отметить, что в системе бухгалтерского учета и отчетности РМ на базе НСБУ [75] отсутствуют необходимые условия для решения этого вопроса.

Подробно вопрос применения правил оценки и признания вознаграждения работника за использование человеческого капитала согласно IFRS 2 раскрыт авторами в работе [76, 2014], поэтому в данном исследовании обозначим только базовые общие правила его учета, которые заключаются в следующем: *в случае если дата предоставления права не совпадает с датой наделения правами, то общая величина вознаграждения долевыми инструментами рассчитывается на конец периода наделения правами путем умножения исходя из информации о количестве долевых инструментов, переход прав на которые фактически имел место, на их справедливую стоимость, без учета эффекта условий наделения правами. Для отражения в учете такой операции предлагается открыть*

---

<sup>74</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartreport/>

<sup>75</sup> Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета (на 01.01. 2015) [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew/>

<sup>76</sup> Цуркану, В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами/В. Цуркану, И. Голочалова – Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.

*отдельный субсчет либо к счету «Эмиссионный доход», либо к счету «Резервы, предусмотренные уставом». Если право на долевой инструмент предоставляется работнику за уже выполненную работу, то работник одновременно вступает в права на исполнение договора и реализовывает его путем приобретения акций по льготной цене. В этот момент в бухгалтерском учете признаются расходы на вознаграждение в корреспонденции со счетом «Акционерный капитал».*

Раскроем схему бухгалтерского учета операций, связанных с созданием инновационного продукта, являющегося результатом проявления человеческого капитала следующей иллюстрацией.

**Иллюстрация 2.** Организация предоставила каждому из 10 сотрудников управления за оказанные ими услуги с 1 января 201N-3 года по 100 долевых инструментов (опционов) на право владения обыкновенными акциями. Справедливая стоимость опциона – 55.50 евро определена на базе биномиальной модели (метод реальных опционов), что обозначено в Учетной политике организации, а номинальная стоимость обыкновенной акции на дату наделения правами и исполнения опциона – 5 евро. При исполнении опциона каждый сотрудник получает право на владение 5 обыкновенными акциями.

Вступление в права исполнения опционов и владения акциями определяется условиями работы в течение трех лет разработки инновационного продукта и увеличением прибыли до налогообложения на 15 %. По прогнозам организации 20% сотрудников уволятся в течение первого года работы.

В соответствии с правилами IFRS 2, порядок бухгалтерского учета вознаграждений на основе долевых инструментов включает:

- определение на дату предоставления вознаграждения – права на долю в чистых активах, его справедливой стоимости. Так, общая сумма капитализируемых затрат на вознаграждение составила 44 400 евро ( $8 [77] \times 100 \times 55.50$  евро), где:

8 – количество сотрудников обладающих правами на исполнение опциона;

100 – количество опционов одного сотрудника по его вознаграждению за корпоративные услуги;

55.50 евро – справедливая стоимость опциона;

- исчисление на каждую отчетную дату до момента наделения правами затрат по вознаграждению сотрудников, связанных с разработкой инновационного продукта, и их капитализация в стоимость незавершенного

---

<sup>77</sup> По оценке организации 2 сотрудника ( $20\% \times 100/100\%$ ) уволятся в течение одного года, потеряв при этом свои права по исполнению опциона. Информация об остальных 8 сотрудниках ( $10 - 2$ ) позволяет определить количество фактических опционов из чего, и рассчитываются совокупные расходы по вознаграждению.

нематериального актива, что подлежит отражению в Отчете о финансовом положении за отчетный период. Величина капитализированных затрат определена на базе стоимости опциона, что является наилучшей оценкой вознаграждения сотрудников, а именно человеческого капитала, за истекшую часть срока до наделения правами. Капитализируемые затраты по каждому отчетному году составили 14 800 евро ( $8 \times 100 \times 55.50 \text{ евро} \times \frac{1}{3}$ );

- капитализация затрат по вознаграждению сотрудников, связанных с разработкой инновационного продукта за 201N год осуществляется по их совокупной сумме за минусом уже капитализированных в стоимости незавершенных нематериальных активов за предыдущие периоды. В 201N году сумма капитализации составила 14 800 евро (44 400 евро – 29 600 [78] евро);

- признание в качестве нематериального актива инновационного продукта по первоначальной стоимости – 44 400 евро.

В IFRS 2 отсутствуют конкретные рекомендации, по каким статьям Отчета о финансовом положении следует отражать долевые инструменты, за исключением указания на их представление в разделе «Собственный капитал».

Поэтому признание долевых инструментов, являющихся результатом вознаграждения за разработку инновационного продукта, а по сути, человеческим капиталом, целесообразно отражать следующим образом:

- базовый вариант – по статье «Эмиссионный доход» с использованием открытого субсчета «Размещение опциона»;

- альтернативный вариант – по статье «Резервы, предусмотренные уставом».

**Таблица 2.** Бухгалтерские записи для учета расчетов с сотрудниками долевыми инструментами

Дата	Содержание операции	Корреспондирующие счета			
		Дебет	Сумма, евро	Кредит	Сумма, евро
1	2	3	4	5	6
31.12 201N	Признана стоимость услуг работников по их вознаграждению долевыми инструментами [79]	Незавершенные нематериальные активы/ Затраты по НИОКР	14 800	Эмиссионный доход/ Размещение опциона	14 800
31.12 201N	Первоначальная стоимость инновационного объекта	Нематериальный актив	44 400	Незавершенные нематериальные активы/ Затраты по НИОКР	44 400
31.12 201N	Закрытие субсчета «Размещение опциона»	Эмиссионный доход/Размещение опциона	44 400	Эмиссионный доход/ Дополнительная эмиссия акций	44 400

<sup>78</sup> Совокупные расходы по предыдущим периодам составили 29 600 евро ( $8 \times 100 \times 55.50 \text{ евро} \times \frac{2}{3}$ ), где  $\frac{2}{3}$  - истекшие два года из трех установленных лет.

<sup>79</sup> В течение срока наделения правами с 201N-2 года по 201N год в каждом отчетном периоде составляется аналогичная бухгалтерская запись, при этом следует помнить, что совокупные затраты на вознаграждение составили 44 400 евро.

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5	6
31.12 201N	Закрытие субсчета «Дополнительная эмиссия акций»	Эмиссионный доход/ Дополнительная эмиссия акций	20 000	Акционерный капитал/ Обыкновенные акции	20 000
31.12 201N	Закрытие субсчета «Дополнительная эмиссия акций»	Эмиссионный доход/ Дополнительная эмиссия акций	24 400	Эмиссионный доход/Изменение стоимости акции	24 400

Инновационный продукт признается в качестве нематериального актива и отражен по соответствующей статье «Нематериальные активы».

В бухгалтерском учете на основе данных ситуации производятся следующие записи (табл. 2).

Эмиссия акций отражается путем закрытия субсчета «Размещение опциона» раздела «Собственный капитал», на котором учитывается источник создания инновационного продукта – человеческий капитал.

Аналогично обозначенному выше порядку признания можно отразить в учете и представить в финансовой отчетности организационный капитал, как результат вознаграждений сотрудников за корпоративные услуги, или клиентский капитал – за инновационные услуги по обеспечению внешних связей.

На факт того, что на систему бухгалтерского учета оказывает влияние определенная стадия развития инновационного проекта, обратил внимание ученый-экономист С. Легенчук, по мнению которого значительность этого воздействия «проявляется в первую очередь в формировании учетной информации, которая зависит от стадии деятельности, формы финансирования и его этапов» [80, 2014].

Считаем необходимым подчеркнуть, что поскольку оценка человеческого капитала является наилучшей оценкой его ожидаемой стоимости, то в условиях, если ожидания не оправдались или наоборот превзошли себя, необходимо будет провести корректировки, что вполне допустимо с использованием счета «Эмиссионный доход», субсчет «Изменение стоимости акции».

Необходимо отметить, что не только причины практического характера вызвали необходимость перехода на новый этап моделирования отчетности. Значительное воздействие на развитие методологии бухгалтерского учета и отчетности оказала эволюция экономических теорий в области менеджмента. Отдельный вклад в реформирование отчетности вносит и концепция сбалансированной системы показателей (разработчики, Р. Каплан, Д. Нортона),

<sup>80</sup> Легенчук, С. Яковец Г. Особенности бухгалтерского учета и риски венчурного финансирования инновационной деятельности/ Научный вестник Херсонского государственного университета, Выпуск 9-1. Часть 4, 2014, с. 199-202 [Электронный ресурс].– Режим доступа:[www.dlib.rsl.ru/loader/view/](http://www.dlib.rsl.ru/loader/view/)



основанной на использовании базовой концепции финансового менеджмента – ресурсной теории. Эта система показателей является альтернативой системе показателей финансовой отчетности. По мнению американских исследователей, существующая модель финансовой отчетности консервативна, находится в жесткой зависимости от «модели бухгалтерского учета, разработанной столетия назад для осуществления долгосрочных сделок между независимыми субъектами», и в условиях информационной эпохи, когда организации создают коммерческие и корпоративные активы, укрепляют связи и образуют долгосрочные партнерские союзы ее применение нецелесообразно. Ученые-экономисты считают, что, необходимо разработать новую модель отчетности, основанную «на единой системе оценки корпоративных нематериальных и интеллектуальных активов, которая особенно полезна в информационный век, поскольку эти активы значительно важнее для успеха организации, чем традиционные материальные активы» [81].

Более того, нельзя не принимать во внимание и тот факт, что в настоящее время деятельность организации рассматривается как социально-экологичная система, включающая три компонента (экономическая, социальная, и экологическая подсистемы), и, если результат экономической деятельности (первая подсистема) находит отображение в финансовой отчетности, то результаты функционирования двух других подсистем в ней отсутствуют. При этом установлен факт значимости нефинансовых показателей, создающих стоимость корпорации, что должно быть продемонстрировано в новой модели отчетности – интегрированной отчетности [82]. Признано, что появление и развитие этой модели обусловлено постепенным изменением подходов в оценке стоимости организации (корпорации) и необходимостью определения факторов ее долгосрочного развития. В этой ситуации целесообразно представить в отчетности пути «успеха» бизнеса, которые в большинстве своем связаны с использованием неосязаемых ресурсов (неслучайно в теории финансового менеджмента эти ресурсы получили название «драйверы»). Необходимость представления информации о человеческом капитале обосновывается и ученым-экономистом С. Легенчук на базе общей характеристики интегрированной отчетности и информационных запросов ее пользователей [83].

---

<sup>81</sup> Каплан, Р., Д. Нортон, Д. Стратегические карты: трансформация нематериальных активов в материальные результаты/перев. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.

<sup>82</sup> Интегрированная отчетность (2012) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ey.com/Publication/vwLuAssets->

<sup>83</sup> Legenchuk S., Polishchuk I. Organizational and methodical approaches to disclosure of income distribution in integrated reporting (2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pbo.ztu.edu.ua/article/view/110476Publication/vwLuAssets->

Итак, неосязаемые ресурсы (человеческий капитал) в традиционной финансовой отчетности не находят своего отображения, хотя результат их воздействия значителен и проявляется в изменениях по различным балансовым статьям, и в первую очередь по разделу баланса «Капитал».

**Заключение.** В контексте возрастающей роли наукоемкой экономики и при переходе на гуманистическую парадигму управления ресурсами, признание получил человеческий капитал как фактор производства, отличительными чертами которого являются нацеленность на будущее и его научный и корпоративный характер.

Поскольку с позиции методологии бухгалтерского учета человеческий капитал является элементом финансовой отчетности, для включения его в состав собственного капитала, требуется его *идентификация, надежная оценка и механизм отображения в учете*. В рамках исследования для разрешения указанных проблем в первой его части сущность человеческого капитала рассмотрена через призму теорий:

- инновационного развития экономики;
- менеджмента организации и менеджмента ее компетенций;
- мониторинга результатов эффективного управления ресурсами.

Для идентификации человеческого капитала были рассмотрены два структурных подхода: человеческий капитал как часть интеллектуального капитала или человеческий капитал структурирован и состоит интеллектуального, организационного и др. Применение первого варианта аргументировано в результате исследования, и доказано, что применение второго не целесообразно.

*Надежная оценка человеческого капитала*, является основным условием признания человеческого капитала с позиции бухгалтерского учета. Современная методология бухгалтерского учета, в основу которой положена концепция оценки по справедливой стоимости предопределяет применение методов оценки исходя из ценности или ожидаемого дохода от учетного объекта, что вполне отвечает особенностям человеческого капитала: нацеленность на будущее (стратегический характер научного знания) и разделенное право собственности (корпоративный характер). Решение проблемы надежной оценки возможно на базе применения доходного подхода в оценке и путем применения биномиальной модели, как одной из рекомендуемых IFRS 2 «Выплаты, основанные на акциях». Она предусматривает необходимость оценки изменения капитала, обусловленного корпоративными действиями путем применения одной из моделей оценки стоимости бизнеса. Порядок оценки вознаграждения сотрудников, деятельность которых связана с созданием инновационного продукта, на основе опционов,

предоставляющих в будущем право на долю в чистых активах организации, продемонстрирован на конкретном примере. Это второй этап исследования, носящий прикладной характер.

В части *разработки механизма бухгалтерского учета операций*, связанных с отражением человеческого капитала авторами:

- обоснована необходимость применения положений МСФО, позволяющих адекватно отразить в учете человеческий капитал и нематериальные активы, как результат его проявления, на базе концепции оценки по справедливой стоимости;

- предложена схема бухгалтерского учета операций, связанных с признанием человеческого капитала, как доли в чистых активах организации, являющейся вознаграждением за создание инновационного продукта.

Результаты авторского исследования представлены в заключительной части данной работы. Однако, существует еще ряд проблем, связанных с признанием и учетом человеческого капитала, что указывает на необходимость продолжения исследования по данной теме.

## ГОРОХОВЕЦЬ Ю.В.,

здобувач

### 2.3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ ТА ЗВІТНОСТІ ЩОДО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ТЕОРІЇ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

Питання бухгалтерської оцінки протягом тривалого часу і до наших днів залишаються одним із основним напрямів, якому приділяється увага наукових досліджень вчених в сфері бухгалтерського обліку, оскільки оцінювання є однією із основних процедур у складі облікової системи підприємства. До середини ХХ-го століття надання оцінки окремим фактам господарського життя або операціям, як елементам господарської діяльності підприємства, було основною метою бухгалтерського обліку. В умовах сьогодення, незважаючи на зміну такої мети в сторону забезпечення користувачів обліковою інформацією, оцінка продовжує відігравати важливу роль в забезпеченні виконання даної мети, оскільки від виду застосовуваної оцінки та методики її здійснення залежить рівень задоволення потреб користувачів. Вирішення теоретико-методологічних проблем бухгалтерської оцінки в умовах трансформації вимог до чинної облікової системи (зміна інтересів та запитів користувачів облікової інформації; зміна технології ведення обліку; зміна методичного облікового інструментарію) сприятиме підвищенню її ефективності як засобу інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

Проблемам здійснення оцінки в бухгалтерському обліку приділені праці значної кількості вітчизняних дослідників, зокрема, вони розглядались в монографічних та дисертаційних дослідженнях таких вчених, як М.І. Бондар, М.Д. Корінько та Г.Б. Тітаренко, М.В. Корягін, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, І.В. Супрунова, Н.М. Урбан, І.Й. Яремко.

Всіх дослідників, які присвячують свої наукові праці даній проблематиці можна об'єднати в декілька основних груп.

Представники *першої групи* розглядають теоретико-методологічні засади оцінювання в бухгалтерському обліку, намагаючись віднайти тенденції розвитку оцінки як одного із найважливіших складових облікової системи підприємства, що також є елементом методу бухгалтерського обліку. Зазвичай, такі дослідження включають історичний аналіз даної проблематики та передбачають широке використання економічного інструментарію, а також пов'язані із залученням наукових методів і результатів із інших суміжних дисциплін (економічного оцінювання, економетрики, фінансової математики тощо). Основною ціллю досліджень представників даної групи є розробка загальної теоретичної моделі

бухгалтерської оцінки, що дозволить, з одного боку, пояснити існування всіх наявних підходів, що реалізовані в стандартах та використовуються на практиці, а з іншого боку, передбачити подальші шляхи розвитку облікової оцінки як елемента методу обліку в майбутньому.

Представники *другої групи* розглядають проблемні питання оцінки окремого об'єкту, яким може виступати як окремий об'єкт бухгалтерського обліку за планом рахунків (основний засіб, нематеріальний актив, грошові кошти тощо), так і агреговані облікові об'єкти, виділені за різними ознаками (необоротні активи, оборотні активи, дебіторська заборгованість, пасиви, власний капітал тощо). Проведення подібних досліджень в основному спрямоване на забезпечення адекватності облікової оцінки, використовуваної в чинній обліковій системі, особливостям використання даного об'єкта в господарській діяльності конкретного виду підприємств, а також зростаючим вимогам і запитам внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації.

Представники *третьої групи* досліджують окремі оціночні інструменти або методи оцінки, що використовуються в бухгалтерському обліку, і можуть застосовуватись до різних об'єктів обліку. Наприклад, в останні роки, у зв'язку із широким запровадження концепції справедливої вартості в міжнародних стандартах фінансової звітності, з'явилась значна кількість публікацій з даної проблематики. Із появою подібних нових інструментів можна прогнозувати виникнення нових сфер наукових досліджень, присвячених удосконаленню бухгалтерської оцінки.

Виходячи із трьох виділених груп, можна сформулювати три основні напрями наукових досліджень в сфері бухгалтерської оцінки:

- 1) Загальносистемні теоретико-методологічні дослідження;
- 2) Об'єктні дослідження;
- 3) Інструментальні дослідження.

Розвиток кожного із виділених напрямів заслуговує на увагу в умовах сьогодення внаслідок того, що бухгалтерський облік є динамічною системою, що постійно розвивається під впливом значної кількості факторів (економічних, технологічних, технічних, організаційних, культурних, соціальних тощо) та потребує удосконалення з урахуванням потреб користувачів облікової інформації.

Проведення досліджень з удосконалення оцінки нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління відноситься до другого напрямку та передбачає пошук нових підходів і методологій, які б забезпечували надання такої інформації про нематеріальні активи, яка б сприяла підвищенню ефективності управління ними в контексті обраної стратегії максимізації та збереження вартості підприємства.

На думку проф. Р. Рослендера незаперечною є думка, що нематеріальні активи відіграють все більш важливу роль в процесі створення вартості підприємства [1, с. 339], тобто наявний на підприємстві інтелектуальний капітал є вагомою конкурентною перевагою, ефективне використання якого призводить до отримання довгострокових прибутків та зростання його вартості. На думку Д. Волкова та Т. Гараніної особливою науковою сферою, яка викликає інтерес у вчених і практиків, є визначення ролі нематеріальних активів у створенні вартості компанії і як вона може бути [2, с. 72].

Відповідно, однією із основних причин виникнення потреби в удосконаленні існуючої методики оцінки нематеріальних активів є необхідність формування інформації для визначення наявних у підприємства конкурентних переваг та формування комплексу заходів, що сприятимуть їх збереженню та підвищенню ефективності діяльності підприємства. Зокрема, що може бути додатково підтверджено значною роллю облікової оцінки нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління при формуванні:

– спеціалізованих звітів щодо нематеріальних активів підприємства, які мають забезпечувати існуючі та потенційні потреби суб'єктів вартісно-орієнтованого управління на підприємстві в процесі реалізації обраної стратегії та вибору нових стратегічних альтернатив (фінансові та стратегічні менеджери, члени ради директорів, власники тощо);

– додаткових звітів для зовнішніх користувачів облікової інформації, що зацікавлені в більш детальному розкритті інформації про нематеріальні активи підприємства, які відіграють стратегічну роль в процесі формування його вартості (акціонери, інвестори, інституційні інвестори);

– внутрішньої звітності для суб'єктів тактичного і оперативного управління діяльністю підприємства, що приймають відповідні рішення з метою координації поведінки працівників підприємства.

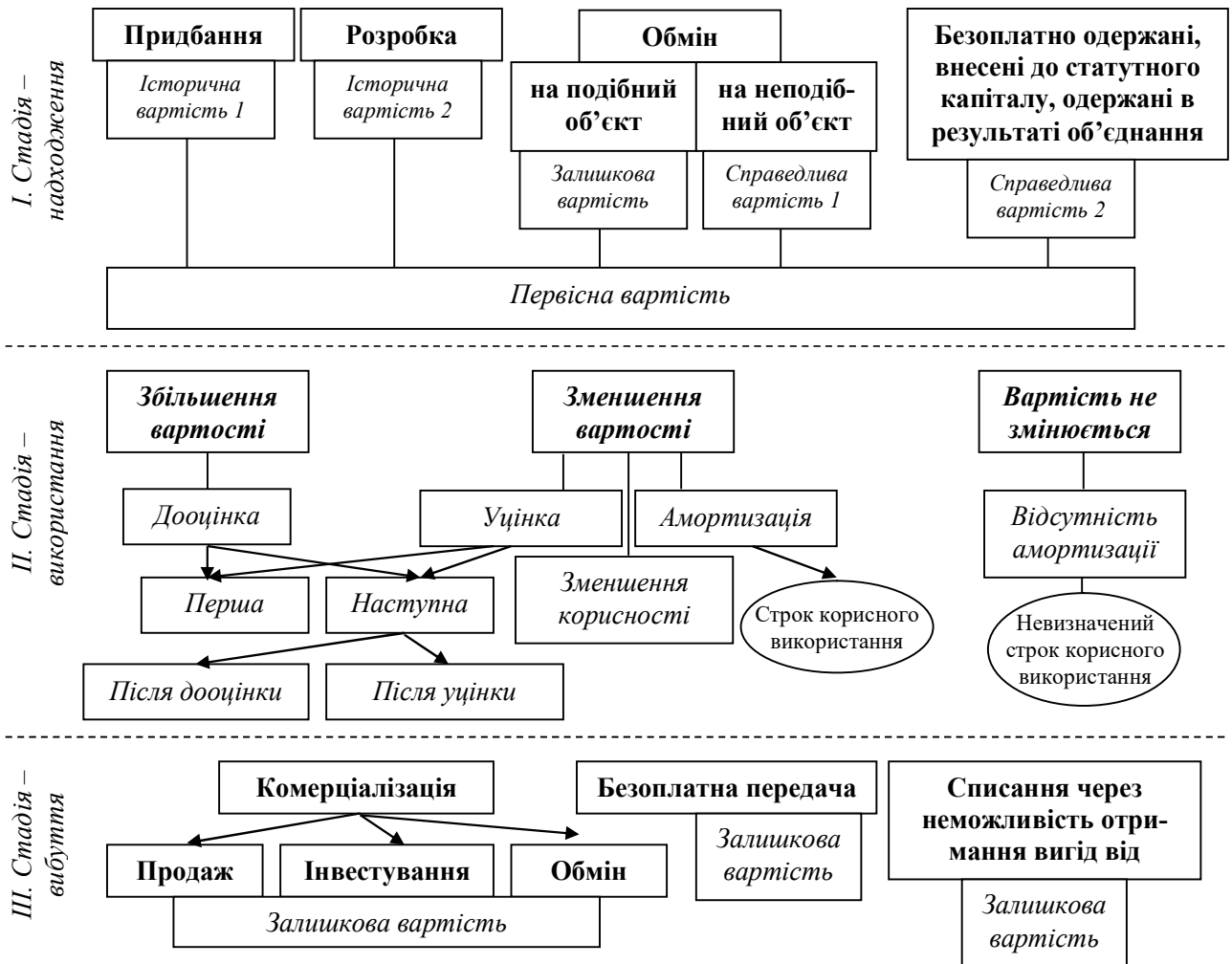
Базові положення оцінки нематеріальних активів в Україні визначено в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [3]. Розглянувши їх в контексті стадій життєвого циклу використання нематеріального активу на підприємстві, можна побудувати наступну модель (рис. 1).

---

<sup>1</sup> Roslender R. The prospects for satisfactorily measuring and reporting intangibles. Time to embrace a new model of (ac)counting? / Robin Roslender // Journal of Human Resource Costing & Accounting. –2009. – Vol. 13, No. 4. – P. 338-359.

<sup>2</sup> Volkov D. Value Creation in Russian Companies: the Role of Intangible Assets / Dmitry Volkov, Tatiana Garanina // Electronic Journal of Knowledge Management. – 2008. – Volume, 6 Issue 1. – P. 63-74.

<sup>3</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) від 27.06.2013 р.).



**Рис. 1.** Облікова оцінка нематеріальних активів в контексті їх життєвого циклу

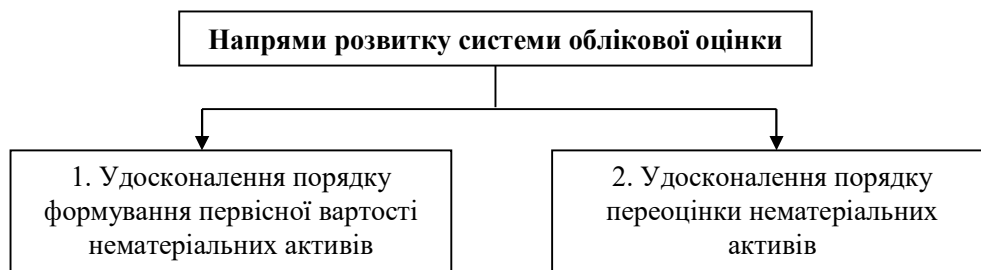
Вищенаведена модель (рис. 1) відображає види вартості нематеріальних активів на кожній зі стадій їх життєвого циклу. Порядок формування первісної (історичної) вартості нематеріального активу на стадії його надходження залежить від способу його одержання. Можливість включення до первісної вартості одержаного нематеріального активу фінансових витрат залежить від здатності його визнання як кваліфікаційного активу за П(С)БО 31 “Фінансові витрати”.

Під час використання нематеріального активу в діяльності підприємства його первісна вартість може збільшуватись, зменшуватись або залишитись без змін, на що впливають наступні види дій, які можуть здійснюватися суб'єктом організації та ведення бухгалтерського обліку: 1) дооцінка; 2) уцінка; 3) визнання зменшення корисності; 4) амортизація. Порядок амортизації нематеріальних активів залежить від нормативних документів, які використовуються для її нарахування суб'єктами господарювання (ПКУ, П(С)БО, НП(С)БОДС 122, МСФЗ

38), між якими на сьогодні виявлено ряд відмінностей як щодо *визначення термінів корисного використання нематеріальних активів, так і щодо набору методів її здійснення* (Додаток К).

При вибутті нематеріального активу з підприємства незалежно від обраного способу (комерціалізація, безоплатна передача, списання) відбувається списання його залишкової вартості.

Проведений аналіз існуючих варіантів облікової оцінки нематеріальних активів в контексті стадій їх життєвого циклу дозволяє виділити два основних найбільш актуальних напрями розвитку системи облікової оцінки в контексті вартісно-орієнтованого управління (рис. 2).



**Рис. 2.** Напрями розвитку системи облікової оцінки нематеріальних активів

**1. Удосконалення порядку формування первісної вартості нематеріальних активів** передбачає необхідність уточнення переліку витрат, які складають їх первісну вартість. На сьогодні такий перелік витрат наведено в П(С)БО 8 (Додаток І) для всіх видів нематеріальних активів, в залежності від шляху їх надходження. В той же час, в п. 11 ПСБО 8 “Нематеріальні активи” також зазначається, що у випадку визнання нематеріального активу кваліфікаційним активом до складу його первісної вартості також включаються фінансові витрати, якщо такий нематеріальний актив повністю або частково був придбаний (створений) за рахунок запозичень [4]. Це означає, що на сьогодні стосовно порядку бухгалтерського відображення фінансових витрат (витрати на проценти або інші запозичення), існують два підходи:

1) фінансові витрати слід визнавати витратами періоду, без їх включення до первісної вартості придбаних (створених) нематеріальних активів;

2) фінансові витрати включаються до складу первісної вартості придбаних (створених) нематеріальних активів.

Визначальним критерієм, виходячи з якого визначається можливість застосування одного із вищенаведених підходів, є можливість визнання такого нематеріального активу кваліфікаційним активом, під яким згідно п. 3 П(С)БО 31 “Фінансові витрати” розуміється актив, який обов’язково потребує суттєвого часу

<sup>4</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) від 27.06.2013 р.).



для його створення [5]. Подібна норма також наводиться в МСФЗ 23 “Затрати по позиках”, згідно якого затрати по позиках, що безпосередньо пов’язані з створенням кваліфікаційного активу, включаються до його первісної вартості [6, с. 1393], а також у SFAS 34 “Капіталізація витрат по відсотках” [7], що свідчить про міжнародне поширення подібної практики.

Основна причина капіталізації фінансових витрат обґрунтовується розумінням сутності поняття “первісна вартість активу”, яка передбачає включення до свого складу витрат, що забезпечують приведення його в належний до використання (власного або зовнішніми суб’єктами (лізинг, комерційна концесія тощо)) стан. Тому, якщо актив потребує певного періоду часу для доведення його до такого стану, і для цього потрібно залучити додаткові фінансові ресурси на платній основі, то такі фінансові витрати слід розглядати як один із елементів первісної вартості активу. Запровадження такого підходу спрямоване на забезпечення виконання принципу відповідності доходів і витрат в контексті конкретного активу, а також визначення загальних витрат, яке понесло підприємство, щоб актив досяг придатного до використання стану.

При цьому, в П(С)БО 31 “Фінансові витрати”, як і в подібних міжнародних стандартах (МСФЗ 23, SFAS 34), безпосередньо не зазначається, яку тривалість має “суттєвий час, необхідний для створення активу”, що не дозволяє встановити чіткі часові рамки для ідентифікації поняття кваліфікаційного активу. Однак, в Додатку 1 до П(С)БО 31 “Фінансові витрати” при наведенні прикладів кваліфікаційних активів зазначається, що ними може бути вино, коньяк, що потребує кілька років (місяців) технологічної витримки [8]. Використовуючи дане твердження стосовно інших видів кваліфікаційних активів можна констатувати, що “суттєвий час, необхідний для створення кваліфікаційного активу”, може варіювати від декількох місяців до декількох років.

В п. 7 МСФЗ 23 “Затрати по позиках” зазначається, що в залежності від обставин, кваліфікаційними активами можуть бути визнані також і нематеріальні активи [9, с. 1393], а в П(С)БО 31 “Фінансові витрати” [10] у складі прикладів, які можуть визнаватись кваліфікаційними активами (Додаток 1), наведено розробку (створення) програмного продукту. Поява подібного прикладу на нашу думку

<sup>5</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” із змінами і доповненнями від 14.07.2014 року N 754 (z0883-14).

<sup>6</sup> Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон: International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.

<sup>7</sup> Statement of Financial Accounting Standards No. 34 Capitalization of Interest Cost. – FASB, 1971. – 24 p.

<sup>8</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” із змінами і доповненнями від 14.07.2014 року N 754 (z0883-14).

<sup>9</sup> Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон: International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.

<sup>10</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” із змінами і доповненнями від 14.07.2014 року N 754 (z0883-14).

обґрунтовується тим, що в американському стандарті (положенні) SOP 98-1 “Облік витрат на програмне забезпечення, що розроблене або одержане для власного використання” [11, с. 8], даний вид нематеріального активу є лише одним активом, який може бути капіталізований згідно американського законодавства та до собівартості якого можуть бути включені фінансові витрати.

На думку проф. П. Мантера, який займається питаннями обліку програмного забезпечення, основною причиною необхідності капіталізації витрат на відсотки для таких активів є специфічність програмного забезпечення як об'єкта обліку, що розробляється в рамках окремого проекту в цілях внутрішнього використання підприємствами, що зазвичай відбувається протягом тривалого періоду [12]. Тому процес розробки програмного забезпечення найбільш явно відповідає вимогам, що висуваються до визнання кваліфікаційних активів.

Відповідно, згідно чинного облікового законодавства відсутня пряма заборона щодо можливості включення фінансових витрат до первісної вартості всіх нематеріальних активів, однак до складу прикладів кваліфікаційних активів віднесено лише один із видів нематеріальних активів – програмні продукти.

На нашу думку, виходячи із інтелектуальної природи нематеріальних активів, всі ті нематеріальні активи, які виникають в результаті здійснення інтелектуальної (творчої) діяльності, можуть розглядатись як кваліфікаційні активи. Це обґрунтовується тим, що процес створення таких активів та їх документальне оформлення, з метою одержання ними статусу об'єктів права інтелектуальної власності, є досить довготривалим. Зокрема, в США в середньому строк проведення експертизи заявки на винахід, за результатами якої суб'єкт її подання може одержати право на одержання патенту, складає від 1.5 до 3 років.

Оскільки нематеріальні активи, що відображаються на субрахунках 121 “Права користування природними ресурсами” та 122 “Права користування майном”, не створюються в результаті інтелектуальної діяльності, а внутрішньостворені права на комерційні позначення (торговельні марки) заборонено капіталізувати згідно п. 9 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [13], то кваліфікаційними активами можуть бути складові нематеріальних активів, що відображаються на субрахунках 124 “Права на об'єкти промислової власності” та 125 “Авторське право та суміжні з ними права”.

В останні роки банки та інші фінансово-кредитні установи почали розглядати інтелектуальну власність підприємства (передусім, патенти або

---

<sup>11</sup> Statement of Position 98-1. “Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use”. – New York: AICPA, 1998. – 22 p.

<sup>12</sup> Мантер П. SOP 98-1. Учет затрат на разработку программного обеспечения / Пол Мантер // Электронный ресурс. – Режим доступа: [http://consulting.ru/econs\\_art\\_632655387](http://consulting.ru/econs_art_632655387)

<sup>13</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) від 27.06.2013 р.).

патентні портфелі, торгові марки та копірайти) не лише як об'єкт застави, а й як причину для надання кредиту підприємству, що є загальною тенденцією, викликаною постіндустріалізацією економіки та зростанням ролі інтелектуального капіталу як фактору створення вартості підприємств. Наприклад, Канадський банк розвитку бізнесу з 2016 року надає кредити до 100000 доларів для захисту підприємствам своєї інтелектуальної власності [14], а в липні 2016 року компанія “Masai Group International” стала першим сінгапурським підприємством, яке одержало фінансування від “DBS Bank” [15] для укріплення глобальних портфелів інтелектуальної власності, реалізації бренд-маркетингової стратегії та проведення досліджень і розробок в сфері нових технологій і продуктів. Тому, виходячи із вимог МСФЗ 23 “Затрати по позиках”, при відповідності інших критеріїв, що висуваються до капіталізації фінансових витрат, вони повинні включатись подібними підприємствами до складу первісної вартості внутрішньостворених нематеріальних активів.

Вартість оформлення патенту в Індії, Канаді, Китаї та США приблизно складає 3000 доларів, в Австралії і Японії – 4000 доларів, а в країнах Європейського Союзу близько 9000 доларів. А оскільки для захисту винаходу, корисної моделі та ін. необхідно зареєструвати одразу декілька подібних результатів інтелектуальної діяльності, щоб убезпечити себе від реєстрації конкурентами близьких за змістом об'єктів, то для одержання охоронних документів підприємства повинні володіти достатніми фінансовими ресурсами. Це додатково актуалізує необхідність капіталізації фінансових витрат підприємствами, які активно займаються науковими дослідженнями та розробками.

Врахування фінансових витрат у складі первісної вартості внутрішньостворених нематеріальних активів відіграє важливе значення з позиції вартісно-орієнтованого управління підприємством, оскільки забезпечує:

- відображення реальної вартості таких нематеріальних активів з позиції витрат, які понесло підприємство на їх створення;
- зменшення розриву між балансовою та ринковою вартістю підприємства, яка є свідченням недооцінки нематеріальних активів підприємства;
- більш точне визначення фінансових результатів діяльності підприємства шляхом розподілу понесених на створення нематеріального активу фінансових витрат в часі, а не їх одночасне списання до витрат періоду.

---

<sup>14</sup> Get a loan to pay for your intellectual property application // Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://www.ic.gc.ca/eic/site/cipointernet-internetopic.nsf/eng/wr04069.html>

<sup>15</sup> Chia A. Cash for intellectual property through loan financing now a reality in Singapore / Angelia Chia, Nicolette Wong // Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://www.ipos.gov.sg/MediaEvents/Readnews/tabid/873/articleid/340/category/Press%20Releases/parentId/80/year/2016/Default.aspx>

Фінансові витрати не можуть бути включені до складу первісної вартості нематеріального активу за наступних причин (табл. 1).

**Таблиця 1.** Причини неможливості капіталізації фінансових витрат

<i>Назва причини</i>	<i>Характеристика причини</i>	<i>Наслідок</i>
Неможливість відокремлення витрат на дослідження від витрат на розробки	Згідно п. 9 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [16]	Неможливість капіталізації нематеріального активу
Невідповідність сутності кваліфікаційного активу	За умови відсутності потреби у витрачання суттєвого часу на створення нематеріального активу такий актив не може бути визнаний кваліфікаційним (п. 3 П(С)БО 31 “Фінансові витрати” [17])	Неможливість визнання кваліфікаційного активу
Невідповідність технологічним умовам капіталізації фінансових витрат	Капіталізація фінансових витрат починається за наявності таких умов: – визнання витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу; – визнання фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу; – виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу, уключаючи технічні та адміністративні заходи, що виконуються до початку створення такого активу (п. 10 П(С)БО 31 “Фінансові витрати” [18])	Неможливість капіталізації фінансових витрат

Таким чином, враховуючи існування вищенаведених причин (табл. 1), у частини нематеріальних активів, які також є результатами інтелектуальної діяльності, фінансові витрати також не можуть бути включені до складу їх первісної вартості. З метою розмежування двох груп нематеріальних активів, до первісної вартості яких можуть / не можуть включатись фінансові витрати, запропоновано внести зміни до складу чинного плану рахунків, шляхом введення додаткових субрахунків другого порядку (табл. 2).

<sup>16</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) від 27.06.2013 р.).

<sup>17</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” із змінами і доповненнями від 14.07.2014 року N 754 (з0883-14).

<sup>18</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” із змінами і доповненнями від 14.07.2014 року N 754 (з0883-14).

**Таблиця 2.** Пропозиції з удосконалення плану рахунків в частині обліку кваліфікаційних нематеріальних активів

<i>Назва рахунку / субрахунку</i>
12 “Нематеріальні активи”
124 “Права на об’єкти промислової власності”
<i>1241 “Права на об’єкти промислової власності, що не відповідають кваліфікаційним вимогам”</i>
<i>1242 “Права на об’єкти промислової власності, як кваліфікаційні активи”</i>
125 “Авторське право та суміжні з ними права”
<i>1251 “Авторське право та суміжні з ними права, що не відповідають кваліфікаційним вимогам”</i>
<i>1252 “Авторське право та суміжні з ними права, як кваліфікаційні активи”</i>
15 “Капітальні інвестиції”
154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”
<i>1541 “Придбання (створення) нематеріальних активів, що не відповідають кваліфікаційним вимогам”</i>
<i>1542 “Придбання (створення) нематеріальних активів, що є кваліфікаційними активами”</i>

Запропоновані в табл. 2 субрахунки дозволяють розмежувати між собою нематеріальні активи, до складу первісної вартості яких були включені фінансові витрати, і які були створені шляхом використання власних фінансових ресурсів. В цілому, це дозволяє сформулювати додаткові аналітичні розрізи для групування облікової інформації як засобу інформаційної підтримки вартісно-орієнтованих рішень щодо нематеріальних факторів створення вартості підприємства. Зокрема, це дозволяє покращити процес стратегічного планування фінансових ресурсів підприємства за умови необхідності розробки нових, нарощення або збереження потужності існуючих нематеріальних активів в майбутньому, при створенні яких були понесені фінансові витрати.

**2. Удосконалення порядку переоцінки нематеріальних активів у відповідності до потреб вартісно-орієнтованого управління та визнання зменшення їх корисності.**

Після первинного визнання нематеріальних активів вони можуть продовжуватись оцінюватись як за первісною вартістю, так і використовуючи модель переоцінки вартості, що передбачає можливість використання справедливої вартості на активному ринку. Внаслідок цього стосовно кожної групи або виду нематеріальних активів застосовується індивідуальний підхід при проведенні їх переоцінки.

Згідно п. 19 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” підприємство / установа може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок <sup>[19]</sup>. Таким чином, на

<sup>19</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) від 27.06.2013 р.).

рівні облікової політики підприємства може бути прийняте рішення щодо необхідності проведення переоцінки, тобто зміни підходу до оцінки наявних у нього нематеріальних активів шляхом переходу від оцінки за первісною вартістю (ґрунтується на врахуванні специфіки суб'єкта господарювання) до оцінки за справедливою вартістю (враховує особливості ринку).

Існування можливості проведення переоцінки в обліковому законодавстві є одним із найважливіших інструментів приведення облікової системи до вимог вартісно-орієнтованого управління, що обґрунтовуються наявністю значних відмінностей в сутності матеріальних і нематеріальних активів, що здійснюють значний вплив на порядок їх оцінки, і на сьогодні не враховуються методикою обліку, побудованою на основі використання первісної вартості:

1) *Неадитивна природа процесу формування вартості нематеріальних активів як об'єкта обліку.* Виходячи із поняття первісної вартості, за якою нематеріальні активи оцінюються при їх надходженні на підприємство, вона відображає суму, яка була сплачена при їх отриманні або створенні. Для суб'єктів вартісно-орієнтованого управління більш актуальною є інформація щодо суми грошей, які можуть генерувати наявні у підприємства нематеріальні активи в майбутньому, тобто їх справедлива вартість. Якщо для матеріальних активів між первісною та справедливою вартістю в більшості випадків немає значних розривів, то у більшості нематеріальних активів, особливо внутрішньостворених, понесені на їх створення витрати майже не пов'язані з їх реальною вартістю.

Також щодо інвестицій в нематеріальні активи відсутній взаємозв'язок між обсягом їх вкладення та подальшим ефектом впливу на вартість активів. Здійснюючі значні вкладення в науково-дослідні та дослідно конструкторські роботи, можна одержати винахід, вартість якого буде наближеною до нуля, або взагалі одержати негативний результат. І навпаки, незначні вкладення можуть забезпечити значний приріст вартості нематеріального активу.

На відміну від традиційного адитивного підходу до формування вартості в бухгалтерському обліку, використання нематеріальних активів є однією із причин виникнення синергетичних ефектів, що також підтверджують вітчизняні дослідники (М.В. Корягін [20, с. 95], О.Є. Кузьмін, І.Й. Яремко [21, с. 70], С.Ф. Легенчук [22, с. 12]), внаслідок чого існуюча система облікової оцінки має бути удосконалена.

---

<sup>20</sup> Корягін М.В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / М.В. Корягін. – Львів: ТОВ «НВП «Інтерсервіс». - 2012. – 261 с.

<sup>21</sup> Кузьмін О.Е. Стоимость и формирование стоимости компаний: категориальный базис // О.Е. Кузьмин, И.И. Яремко // БИЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 4(3). – С. 69-73.

<sup>22</sup> Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу / С.Ф. Легенчук. // Автореф. Дис.... к.е.н. по спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київ, НАУ, 2006. – 21 с.

Неадитивна природа формування вартості нематеріальних активів не дозволяє використовувати їх первісну вартість в процесі управління підприємством, оскільки відсутність об'єктивної облікової оцінки сприяє виникненню асиметрії облікової інформації між різними групами її користувачів. Це зумовлює необхідність проведення їх адекватної переоцінки з метою наближення балансової вартості до ринкової.

2) *Існування часового розриву між інвестиціями в нематеріальні активи та віддачею від них.* На відміну від матеріальних активів, при здійсненні додаткових інвестицій в нематеріальні активи та віддачею від їх використання може пройти досить тривалий час. Це накладає значний відбиток на застосування принципу відповідності доходів і витрат в системі обліку, не дозволяючи забезпечити адекватне інформаційне забезпечення для прийняття рішень. Особливо, це стосується стратегічних інновацій та інвестицій в торговельні марки та бренди підприємства, ефекти від вкладень в які мають значний часовий лаг, або взагалі можуть бути безрезультатними, про що свідчить існування заборони капіталізації останніх згідно вимог МСФЗ та національних П(С)БО.

3) *Існування значних ризиків при використанні нематеріальних активів на підприємстві.* На відміну від матеріальних активів, для яких майже відсутні приклади різкого зменшення їх вартості, вартість нематеріальних активів може різко зростати (в результаті появи нових технологій, швидкої популяризації торговельних марок тощо), так і зменшуватись внаслідок взаємопротилежних подібних подій. Це пов'язано з тим, що вартість нематеріальних активів значною мірою визначається не на рівні підприємства, а в його зовнішньому середовищі, яке не контролюється менеджментом підприємства. Ризики комерціалізації нематеріальних активів є дуже високими, внаслідок чого доходність від їх використання також характеризуються значною волатильністю. Внаслідок цього очікувана доходність для більшості нематеріальних активів є більшою ніж середня доходність всього підприємства, що передбачає застосування для їх оцінки відмінних підходів, у порівнянні з іншими активами підприємства (матеріальними, фінансовими).

Виділені особливості нематеріальних активів, що впливають на необхідність їх переоцінки за справедливою вартістю, повинні також обов'язково враховуватись при виборі підходів та методів оцінки суб'єктами, що відповідатимуть за її проведення. Такими суб'єктами можуть виступати як окремі особи (бухгалтери, аудитори, аналітики-оцінювачі, професійні оцінювачі), так і спеціально створена комісія. На думку П.О. Куцика, І.М. Дрогобицького, З.П.

Плиси та Х.І. Скоп [23, с. 139] така комісія має очолюватись незалежним професійним оцінювачем та не перевищувати більше 10-ти осіб.

На сьогодні можна говорити про формування цілого напрямку наукових досліджень, пов'язаного із оцінкою інтелектуального капіталу та нематеріальних активів підприємства. Основною причиною чого є значне зростання ролі інноваційно-містких компаній в розвитку світової економіки, внаслідок чого сучасний етап її розвитку почали називати економікою знань, що є свідченням визнання визначального фактору, який забезпечує створення вартості в сучасних умовах. Подібну позицію підтримує проф. І.Й. Яремко, на думку якого зростання капіталізації компаній з високою інтелектуальною складовою зумовили численні дослідження оцінювання вартості капіталу [24, с. 311].

В науковій літературі з професійної оцінки, бухгалтерського обліку, інтелектуальної власності наведена значна кількість методологій, підходів та окремих методів, які забезпечують як комплексне оцінювання всього інтелектуального капіталу підприємства, так і оцінку окремих нематеріальних активів. Не всі існуючі підходи є конвенційними з позиції бухгалтерського обліку, оскільки не всі з них базуються на використанні облікових даних, однак всі вони були розроблені з метою формування адекватної з позиції користувачів інформації про реальну вартість нематеріальних активів підприємства.

З метою узагальнення та систематизації існуючих підходів до оцінки нематеріальних активів для потреб вартісно-орієнтованого управління запропоновано наступну матричну класифікацію (табл. 3).

**Таблиця 3.** Матрична класифікація методів та підходів оцінки нематеріальних активів

Підходи до оцінки / підвиди підходів		Методи оцінки		
		всього інтелектуального капіталу підприємства	нематеріального активу	окремих видів нематеріальних активів
1		2	3	4
<i>Ринковий</i>	<i>Ринкової капіта- лізації</i>	Коефіцієнт РВ / БВ (Т. Стюарт); Коефіцієнт Тобіна; “Невидимий балансовий звіт” (К. Свейбі); “Визначена інвесторами ринкова вартість” (К. Стендфілд)	“FIMIAM” (І. Родов, Ф. Леліаерт); Порівняльного продажу	-

<sup>23</sup> Куцик П.О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства : монографія / П.О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.

<sup>24</sup> Яремко І.Й. Публічна репрезентація інформаційно-інтелектуальної складової капіталу підприємства / Яремко І.Й. // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2015. – Випуск 1 (45), Т. 2. – С. 311-316.



Продовження табл. 3

	1	2	3	4
<i>Доходний</i>	<i>Ретро-спективні</i>	“Калькульована нематеріальна вартість” (Т. Стюарт)	-	-
	<i>Перспективні</i>	“Показник нематеріальних активів” (Ф. Гу, Б. Лев); “Доходи від капіталу знань” (Б. Лев); “Облік для майбутнього” (Х. Неш)	Звільнення від роялті; Розрахунку переваг в ціні чи в обсязі; Надлишкові прибутки	“Коефіцієнт інтелектуальної доданої вартості” (А. Пуліч)
<i>Витратний</i>	<i>Історичні витрати</i>	-	Фактичні (історичні) витрати	“Облік витрат людських ресурсів” (Е. Фламхолц)
	<i>Поточні витрати</i>	-	Планові витрати; Відновлювальні витрати; Витрати заміщення	“Звітність про людські ресурси” (Т. Ахонен)

Виходячи із вищенаведеної класифікації (табл. 3) для оцінки нематеріальних активів можуть використовуватись три основні групи методів: 1) Для оцінки всього інтелектуального капіталу підприємства; 2) Для оцінки окремого нематеріального активу; 3) Для оцінки окремих видів нематеріальних активів. Для кожної із цих груп характерним є використання різних об’єктів та методики оцінювання. Для першої групи переважно використовується непрямий підхід до оцінювання (передбачає аналіз відмінності ринкової вартості від балансової), а для другої та третьої – прямий (передбачає врахування специфічних властивостей нематеріальних активів, понесених витрат, здатності одержання майбутніх економічних вигід тощо).

Окрім трьох вищенаведених груп методів, застосування яких базується на використанні облікової інформації, широкого використання в практичній діяльності підприємств набули нефінансові системи показників (Scorecard Methods), що передбачають ідентифікацію різних компонентів інтелектуального капіталу підприємства та їх квантифікацію за допомогою ряду коефіцієнтів та індикаторів, які візуалізуються шляхом використання діаграм та графів.

В контексті найбільш оптимального розвитку системи обліку нематеріальних активів в умовах сьогодення, що передбачає дотримання першого із виділених концептуальних підходів, доцільним є удосконалення облікової оцінки нематеріальних активів на основі використання методів другої групи, які можуть використовуватись для розрахунку їх справедливої вартості.

Оскільки методика визначення справедливої вартості на сьогодні не регламентується окремим П(С)БО, хоча дане поняття широко застосовується в значній кількості національних стандартів, при удосконаленні оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю слід використовувати

положення МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”, виходячи з п. 24 якого справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива у звичайній операції на основному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншого методу оцінювання [25]. Відповідно, справедлива вартість нематеріальних активів може визначатись шляхом використання існуючої ринкової ціни, або шляхом проведення її розрахунку за допомогою використання відповідного методу.

Прихильники застосування концепції справедливої вартості при обліковому відображенні нематеріальних активів переконані в тому, що вона дозволить системі бухгалтерському обліку відображати реальну вартість підприємства. Внаслідок чого інвестори для прийняття рішень вартісного характеру використовуватимуть інформацію не лише про ринкову вартість компанії, а й показники з бухгалтерської звітності. Наприклад, Д. Волков та Т. Гараніна зазначають, що для отримання доступу до справедливої ринкової вартості оцінка матеріальних активів компанії повинна бути скоригована на величину нематеріальних активів. Оскільки ці ідіосинкратичні активи з точки зору створення вартості компанії в даний час мають більше значення, ніж матеріальні активи [26, с. 72]. Таким чином, переоцінені за справедливою вартістю нематеріальні активи в балансі будуть відображати не лише вже здійснені в їх одержання (придбання, створення тощо) інвестиції, а також вартість тих інвестицій, які інвестори будуть готові заплатити за нематеріальні активи сьогодні (а не їх первісну вартість).

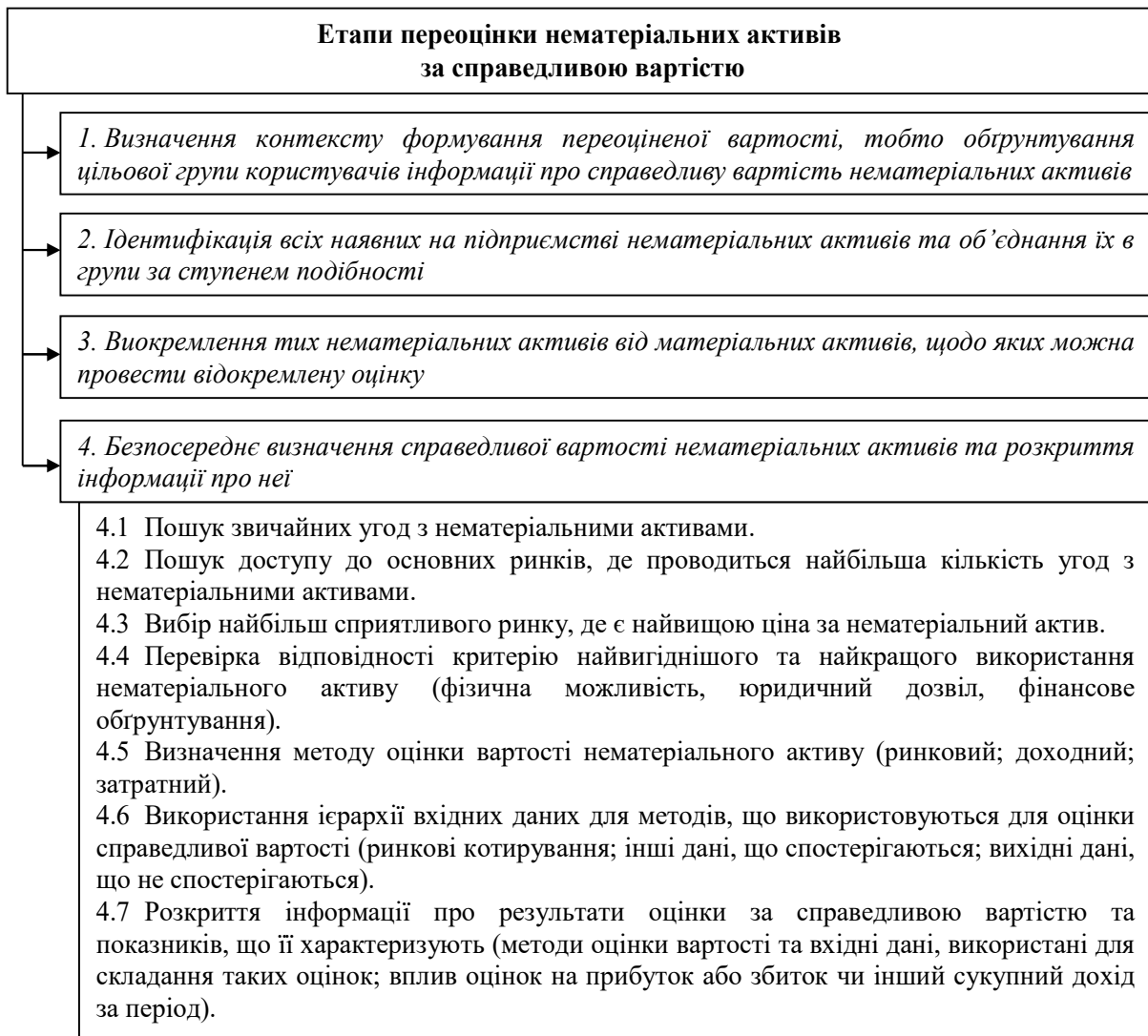
Виходячи із положень МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості” [27] та враховуючи особливості нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку, можна сформулювати наступний порядок дій при переоцінці нематеріальних активів із використанням справедливої вартості (рис. 3).

---

<sup>25</sup> Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 “Оцінка справедливої вартості” // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068)

<sup>26</sup> Volkov D. Value Creation in Russian Companies: the Role of Intangible Assets / Dmitry Volkov, Tatiana Garanina // Electronic Journal of Knowledge Management. – 2008. – Volume, 6 Issue 1. – P. 63-74.

<sup>27</sup> Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 “Оцінка справедливої вартості” // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068)



**Рис. 3.** Етапи переоцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю

Оскільки цільовою групою користувачів інформації про справедливу вартість нематеріальних активів є суб'єкти вартісно-орієнтованого управління підприємством, то однією із найважливіших задач в контексті визначення справедливої вартості (рис. 3) є вибір необхідного методичного інструментарію. Окрема група вітчизняних дослідників (Т.М. Банасько [28, с. 8-9], О.В. Вақун [29, с. 96-97], П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп [30, с. 153])

<sup>28</sup> Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення / Т.М. Банасько. Автореферат дис... на здоб. наук ступ. к.е.н. зі спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 18 с.

<sup>29</sup> Вақун О.В. Облік і аналіз нематеріальних активів будівельних підприємств / О.В. Вақун. Дис... на здоб. наук ступ. к.е.н. зі спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 243 с.

<sup>30</sup> Куцик П.О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства : монографія / П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.

намагалась виявити найбільш об'єктивні підходи та методи оцінки нематеріальних активів для окремих їх видів та груп (Додаток М), що мають забезпечити найбільш ефективне визначення справедливої вартості. Однак, на нашу думку, подібні пропозиції не відповідають вимогам МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”, оскільки для кожного нематеріального активу, в залежності від обраного суб'єктами ведення бухгалтерського обліку найбільш сприятливого ринку та в залежності від визначеного критерію найвигіднішого та найкращого використання нематеріального активу, що є індивідуальними для кожного підприємства, такий набір методів теж буде індивідуальним.

До того ж, з плином часу можуть відбуватись зміни й в двох вищенаведених константах для окремого підприємства, що може бути викликано настанням обставин, які забезпечуватимуть краще представлення справедливої вартості. Згідно п. 65 МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості” такими подіями, які можуть розглядатись причиною для зміну в методах оцінки, можуть бути: а) сформувались нові ринки; б) стає доступною нова інформація; в) інформація, що використовувалась раніше, тепер недоступна; г) методи оцінки вартості вдосконалились; г) змінилися ринкові умови [31]. Таким чином, визначення конкретних методів для оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю має відбуватись індивідуально для кожного підприємства з урахуванням ринків комерціалізації нематеріальних активів та обраного найвигіднішого та найкращого способу їх використання.

Поряд із вирішення проблематики визнання нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та формування адекватної методики облікової оцінки, також потребує вирішення проблема пошуку найбільш дієвих засобів представлення інформації про нематеріальні активи в бухгалтерській звітності з метою підвищення ефективності рішень, що приймаються на основі використання облікової інформації. Як відмічає з цього приводу А. Бонфур, в контексті економіки знань, розкриття інформації про нематеріальні активи є важливою проблемою як для дослідників в сфері обліку, так і для фахівців-практиків, а також в рамках інституційного контексту (нормотворчі органи, фінансові компанії, професійні бухгалтерські організації). Удосконалення практик розкриття є способом обходу критеріїв визнання, визначених в облікових стандартах [32, с. 41]. Таким чином, удосконалюючи механізми додаткового розкриття облікової інформації про нематеріальні активи підприємства забезпечується формування такого інформаційного середовища, що дозволяє сформувати більш точне

---

<sup>31</sup> Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 “Оцінка справедливої вартості” // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068)

<sup>32</sup> Bounfour A. The Management of Intangibles: The Organisation's Most Valuable Assets / Ahmed Bounfour. – Routledge, 2015. – 336 p.

уявлення про нематеріальні фактори створення вартості всім зацікавленим особам.

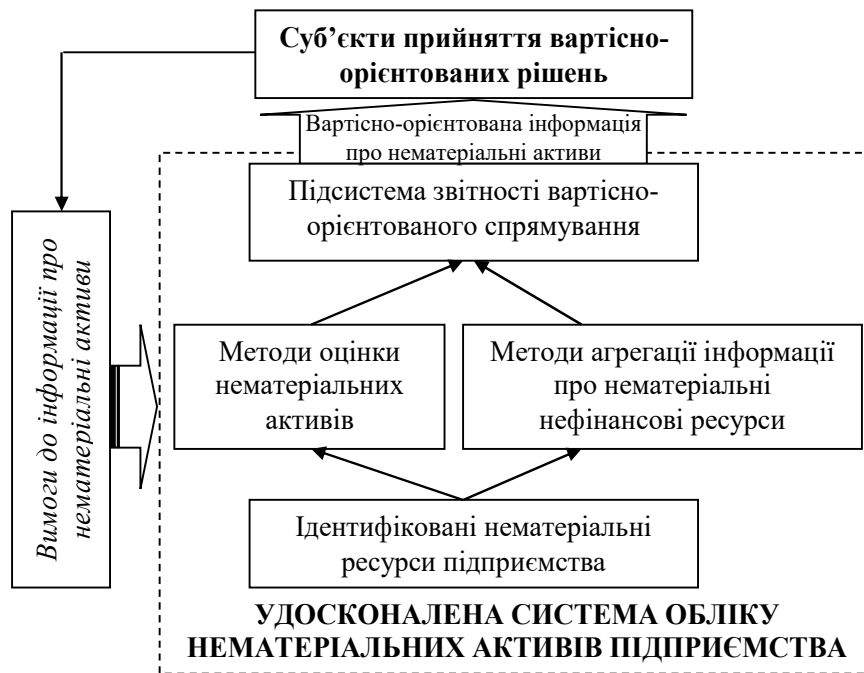
Одним із основних інструментів забезпечення ефективної реалізації стратегії створення вартості підприємства, який забезпечує інформаційну комунікацію між бухгалтерською службою та суб'єктами прийняття вартісно-орієнтованих рішень, є належним чином побудована на підприємстві підсистема звітності вартісно-орієнтованого спрямування. Така підсистема є певною інтегрованою надбудовою до традиційної системи бухгалтерського обліку, оскільки використовує як облікову, так і необлікову (нефінансову та прогнозну) інформацію, яка є корисною і релевантною в процесі управління вартістю підприємства.

Поява подібних підсистем, які включають до свого складу фінансові та нефінансові показники, і спрямовані на задоволення інтересів конкретної групи користувачів, є прикладом парадигмального генезису бухгалтерської звітності, як засобу інформування суб'єктів прийняття управлінських рішень. Основною причиною виникнення таких змін в змістовному наповненні бухгалтерської звітності є її невідповідність зростаючим вимогам користувачів (власників, інвесторів, працівників), неможливість виступати основним інформаційним джерелом для прийняття нетрадиційних видів управлінських рішень (вартісно-орієнтованого спрямування, стратегічного характеру тощо).

На думку Е. Гарсія-Мека та І. Мартінес в цілому суб'єкти формування інформації та її користувачі погоджуються з тим, що оприлюднена інформація є непотрібною для здійснення надійної оцінки компанії в основному через те, що в ній використовуються фінансові дані, а не дані щодо формування вартості. Як результат, інвесторам надається інформація з консервативними оцінками поточної вартості підприємства та її можливості створення доходів в майбутньому. Це передбачає, що більшість такої інформації не може бути використано для ефективного розподілу ресурсів [33, с. 305-306]. Таким чином, автори констатують необхідність удосконалення існуючої концепції бухгалтерської звітності в напрямі забезпечення потреб та запитів суб'єктів вартісно-орієнтованого управління. З метою вирішення даної проблеми нами запропоновано використовувати вартісно-орієнтовану модель обліку нематеріальних активів підприємства, яка забезпечує формування звітності вартісно-орієнтованого спрямування (рис. 4).

---

<sup>33</sup> Garcia-Meca E. Assessing the quality of disclosure on intangibles in the Spanish capital market / E. Garcia-Meca, I. Martinez // European Business Review. – 2005; Vol. 17, No. 4. – P. 305-313.



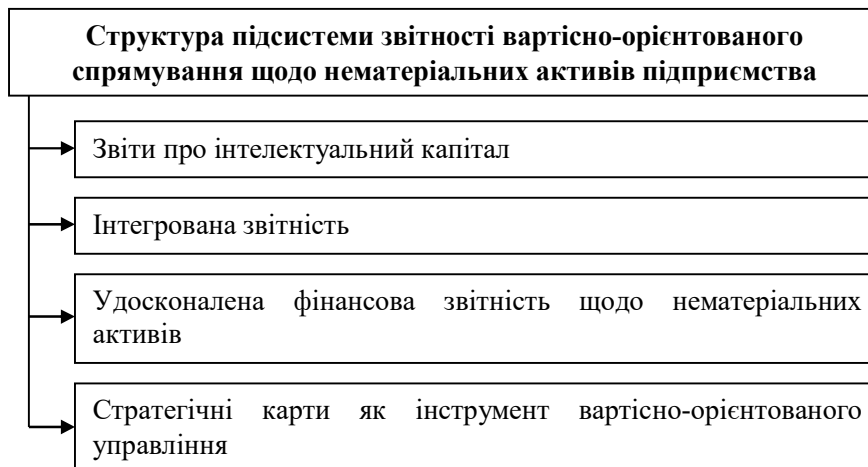
**Рис. 4.** Вартісно-орієнтована модель обліку нематеріальних активів підприємства

Запропонована модель (рис. 4) передбачає надання інформації про ідентифіковані нематеріальні активи підприємства, а також про інші види нематеріальних ресурсів, які на сьогодні не відображаються в обліковій системі, однак інформація про які є необхідною для потреб вартісно-орієнтованого управління. Вся ідентифікована фінансова і нефінансова інформація щодо нематеріальних активів надається користувачам у вигляді звітності вартісно-орієнтованого спрямування, яка включає лише інформацію про ті об'єкти обліку і в таких необхідних розрізах, що можуть використовуватись для прийняття рішень щодо управління вартістю підприємства. Визначальною характеристикою звітності вартісно-орієнтованого спрямування щодо нематеріальних активів підприємства є її змістовне наповнення, яке має розкривати стратегічні аспекти функціонування підприємства, бути корисним для розробки і реалізації нових стратегічних ініціатив, відображати роль нематеріальних факторів створення вартості в реалізації стратегії підприємства.

В основі запропонованого підходу покладена гіпотеза ефективності фінансових ринків Ю. Фама, виходячи з положень якої вся суттєва інформація про нематеріальні активи, оприлюднена підприємством, негайно і повною мірою відбивається на курсовій вартості його цінних паперів. Додаткове розкриття інформації вартісно-орієнтованого спрямування дозволяє суб'єктам приймати дієві рішення щодо управління вартістю підприємства шляхом зменшення інформаційної асиметрії між суб'єктами ведення бухгалтерського обліку та суб'єктами прийняття рішень. При цьому також відбувається зниження ризиків

щодо побудови стратегії управління вартістю підприємства через можливість більш якісної оцінки майбутніх факторів її збереження та генерування. В цілому розкриття інформації про інтелектуальний капітал, не відображений в традиційній звітності, дозволяє обґрунтувати джерела виникнення “прихованої” вартості підприємства.

Враховуючи існуючі підходи дослідників до удосконалення процесу звітування в частині нематеріальних активів підприємства запропоновано до складу підсистеми звітності вартісно-орієнтованого спрямування включати наступні елементи (рис. 5).



**Рис. 5.** Структура підсистеми звітності вартісно-орієнтованого спрямування щодо нематеріальних активів підприємства

Для покращення процесу вартісно-орієнтованого управління на конкретному підприємстві може використовуватись необхідна комбінація елементів підсистеми, що залежить від типу управлінських моделей, використовуваних на ньому, а також від економічних ресурсів, які менеджмент підприємства здатний і готовий витратити на функціонування даної підсистеми.

*Звіти про інтелектуальний капітал* є одним із найбільш поширених способів додаткового інформування про наявні на підприємстві нематеріальні ресурси, їх використання набуло популярності у північноєвропейських компаній наприкінці 1990-х років, що було викликано активним проявом тенденцій постіндустріалізації економіки. Структура даних звітів є нестандартизованою як щодо видів інтелектуального капіталу (виділяється три або чотири основних види), так і щодо показників до кожного із видів, які в них розкриваються (див. п. 2.1).

Як відмічають проф. С.А. Кузубов та О.В. Михайлов, в результаті використання даних таких звітів знижується негативний вплив статичності інформації обов’язкової звітності. Вивчення поряд з кількісними (вартісними) характеристиками якісних характеристик досліджуваного об’єкта підвищує якість суджень аналітика з приводу економічного благополуччя (неблагополуччя)

підприємства [34, с. 27]. Практика свідчить, що потенційні інвестори досить охоче знайомляться зі звітами про інтелектуальний капітал, і для них не важливо, щоб оцінка інтелектуального капіталу мала грошове вираження, але досить істотною є наочність представлення даних [35, с. 201]. Тому розкриття фінансових та нефінансових показників про інтелектуальний капітал, що характеризує специфіку їх діяльності в контексті інноваційно-інвестиційної складової, є одним із способів підвищення ефективності системи вартісно-орієнтованого управління підприємством. Основними перевагами звітів про інтелектуальний капіталу у порівнянні з бухгалтерською звітністю є наступні:

- можливість підготовки в режимі онлайн;
- стратегічна спрямованість, що дозволяє приймати рішення щодо майбутніх факторів створення вартості;
- висока релевантність для суб'єктів вартісно-орієнтованого управління;
- чітка спрямованість на розкриття інформації про існуючі процеси та результати здійснення інтелектуально-інноваційної діяльності підприємства;
- повнота даних про нематеріальні фактори створення вартості.

Для підвищення ефективності процесу формування звіту про інтелектуальний капітал на підприємстві слід здійснити ряд організаційних заходів:

1. Визначити і обґрунтувати місію та стратегічні цілі функціонування підприємства;
2. Визначити організаційну модель підприємства та обґрунтувати її взаємозв'язок із факторами створення вартості;
3. Визначити взаємозв'язки між системою управління нематеріальними активами підприємства та системою вартісно-орієнтованого управління;
4. Розробити систему управлінського обліку, що виступатиме інформаційною базою для формування звіту про інтелектуальний капітал;
5. Розробити структуру звіту про інтелектуальний капітал (елементи капіталу, індикатори) у відповідності до організаційної моделі підприємства (стратегічні цілі, ключові компетенції) та вимог системи вартісно-орієнтованого управління.

Проведений аналіз існуючих поглядів дослідників щодо структури звіту про інтелектуальний капітал (І. Абейсекера, Дж. Гатрі [36, с. 154], Н. Бонтіс [37, с. 14],

---

<sup>34</sup> Кузубов С.А. Проблемы учета и анализа нематериальных активов в коммерческих организациях / С.А. Кузубов, О.В. Михайлов. – Екатеринбург: ГОУ УГТУ-УПИ, 2005. – 50 с.

<sup>35</sup> Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: Интерреклама, 2003. – 352 с.

<sup>36</sup> Abeysekera I. An empirical investigation of annual reporting trends of intellectual capital in Sri Lanka / I. Abeysekera, J. Guthrie // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2003. – Vol. 16, No. 3. – P. 151-163.

<sup>37</sup> Bontis N. Intellectual capital disclosure in Canadian corporations / N. Bontis // *Journal of Human Resource Costing and Accounting*. – 2002. – Vol. 14. – P. 9-20.



Е. Брукінг [<sup>38</sup>, с. 124-125], О.В. Вақун [<sup>39</sup>, с. 193-194], І.А. Дерун [<sup>40</sup>, с. 22-23], О.М. Козирев, В.Л. Макаров [<sup>41</sup>, с. 200-201], Й. Холмен [<sup>42</sup>, с. 5]), чинної практики їх складання зарубіжними компаніями (“ABB”, “American Skandia”, “Consultus”, “PLS Consult”, “Sparbanken Sverige”, “Telia”, “WM Data”), а також дослідивши аналітичні звіти міжурядових та професійних організацій (Міністерство розвитку торгівлі та промисловості Данії (1997 р.), Інститут публічних бухгалтерів Англії та Уельсу (2007 р.)), дозволив запропонувати наступну його структуру, що базується на трикомпонентному підході до розуміння сутності інтелектуального капіталу (табл. 4).

**Таблиця 4.** Запропонована структура звіту про інтелектуальний капітал підприємства

<i>Види інтелектуального капіталу</i>	<i>Групи індикаторів</i>	<i>Види індикаторів</i>	<i>Значення індикатора</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Людський капітал</b>	Профіль співробітників	Середня кількість років професійного досвіду (за посадами)	
		Кількість працівників, що працюють в різних підрозділах підприємства, чол.	
	Плинність кадрів	Коефіцієнт плинності кадрів	
		Кількість стажерів, чол.	
	Освіта	Питома вага всіх працівників, які мають освітньо-кваліфікаційний рівень “бакалавр”, %.	
		Питома вага працівників, які мають освітньо-кваліфікаційний рівень “магістр”, %.	
	Прихильність і мотивація	Рівень задоволення працівників роботою, %.	
		Рівень лояльності до керівництва, %.	
	Підвищення кваліфікації	Питома вага сертифікованих працівників, %.	
		Загальний обсяг витрат на підвищення кваліфікації персоналу, тис. грн.	
Середні витрати на підвищення кваліфікації одного працівника, тис. грн.			

<sup>38</sup> Брукінг Э. Интеллектуальный капитал / Энни Брукинг. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

<sup>39</sup> Вақун О.В. Удосконалення звітності в частині нематеріальних активів будівельних підприємств [Текст] / О.В. Вақун // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2013. – Том 14. – № 2. – С. 188-197.

<sup>40</sup> Дерун І.А. Проблеми оцінювання інтелектуального капіталу та його відображення у фінансовій звітності / І.А. Дерун // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – №6(144). – С. 103-113.

<sup>41</sup> Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: Интерреклама, 2003. – 352 с.

<sup>42</sup> Holmen J. Intellectual capital reporting / J. Holmen // Management Accounting Quarterly. – 2005. – Vol. 6 (4). – P. 1-6.

Продовження табл. 4

1	2	3	4
<b>Структурний капітал</b>	Загальна інфраструктура	Кількість комп'ютерів на підприємстві, шт.	
		Кількість комп'ютерів, об'єднаних мережею, шт.	
		Наявність інноваційних лабораторій, шт.	
	Нематеріальна інфраструктура	Кількість одержаних документів, що забезпечують охорону інтелектуальної власності, шт.	
		Кількість придбаних ліцензій, шт.	
	Інфраструктура підтримки клієнтів	Обсяг інвестицій в CRM-системи, тис. грн.	
Інновації	Кількість інноваційних підрозділів (робочих груп), шт.		
	Обсяг витрат на дослідження та розробки, тис. грн.		
<b>Клієнтський капітал</b>	Профіль клієнтів	Коефіцієнт плинності клієнтів	
		Кількість нових клієнтів, чол.	
		Питома вага VIP-клієнтів, %.	
	Взаємодія з клієнтами	Наявність скарг клієнтів щодо якості продукції (послуг), шт.	
		Наявність скарг клієнтів щодо комунікації та сервісу обслуговування, шт.	
		Товарооборот в розрахунку на одного клієнта, тис. грн./од.	

Запропоновані в табл. 4 групи та види індикаторів можуть бути доповнені в залежності від специфіки конкретного підприємства та використовуваних на ньому моделей управління вартістю підприємства. Змістовне наповнення звіту про інтелектуальний капітал повинно перебувати в прямій залежності від потреб суб'єктів вартісно-орієнтованого управління в інформації про нематеріальні ресурси підприємства. Зі зміною таких потреб мають бути внесені зміни як до структури звіту, так і до системи, що забезпечує генерування такої інформації (система управлінського обліку, система стратегічного обліку та ін.).

В цілому оприлюднення звітів про інтелектуальний капітал підприємства дозволяє візуалізувати наявні у нього нематеріальні фактори створення вартості, які виступають джерелом стійких конкурентних переваг та сприяють формуванню стратегії генерування вартості підприємства.

*Інтегрована звітність.* На початку 2000-х років необхідність трансформації існуючої концепції фінансової звітності стала очевидною не лише для представників наукової спільноти в сфері бухгалтерського обліку, а й для регулюючих організацій, що також значно актуалізувалось наслідками фінансової кризи 2008 року, що підтвердила неспроможність фінансової звітності

відображати сучасну економічну реальність підприємства, не вводячи в оману її користувачів.

Тому у 2010 р. було створено Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), який об'єднав між собою бухгалтерів, аудиторів, різні групи користувачів облікової інформації (інвесторів, менеджмент, фінансових консультантів, аналітиків тощо), регуляторів, представників професійних організацій з метою реформування існуючих підходів до підготовки і оприлюднення облікової інформації. У 2013 році даним комітетом було випущено Проект міжнародного формату інтегрованої звітності – <IR>, яким було визначено змістовне наповнення (контент) та процедурні аспекти формування інтегрованої звітності підприємств.

Визначальною особливістю інтегрованої звітності є поєднання у її складі фінансових та нефінансових вимірників, а також розширення кола її елементів у порівнянні із фінансовою звітністю, що є загальною тенденцією розвитку бухгалтерської звітності в умовах сьогодення. Зокрема, на думку проф. І.Й. Яремка розвиток моделей вартісного виміру капіталу сучасних підприємств пов'язується з тим, що поряд з урахуванням традиційних активів у систему вартісного оцінювання капіталу вимушено почали вводити різного роду нефінансові індикатори для характеристики інформаційно-інтелектуального капіталу [43, с. 311].

Однією із цілей, що визначена в даному проекті, є покращення стандартів підзвітності та управління широким спектром основних капіталів (фінансовим, промисловим, інтелектуальним, людським, соціальним, природнім) і сприяти розумінню взаємозалежності між ними (п. 1.4) [44]. Тобто, до складу капіталів, про які має оприлюднюватись інформація за допомогою інтегрованої звітності, віднесено інтелектуальний (інтелектуальна власність, організаційний капітал, бренди, репутація) та людський капітал (компетенції працівників), які в сукупності складають всі нематеріальні фактори створення вартості підприємства.

Також розробники проекту відмічають, що багато “інтелектуальних” і “організаційних” нематеріальних активів не враховуються у балансі, але вони можуть бути життєво важливими для надійної бізнес-моделі. Важливо пояснити їхню здатність створювати цінності (п. 2.28) [45]. Це є свідченням того, що формування інтегрованої звітності також спрямоване на надання шляхом

---

<sup>43</sup> Яремко І.Й. Публічна репрезентація інформаційно-інтелектуальної складової капіталу підприємства / Яремко І.Й. // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2015. – Випуск 1 (45), Т. 2. – С. 311-316.

<sup>44</sup> Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – BDO, 2013. – 49 с. // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://bdo.com.ua/integririvannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/integririvannaja_otchetnost)

<sup>45</sup> Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – BDO, 2013. – 49 с. // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://bdo.com.ua/integririvannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/integririvannaja_otchetnost)

розкриття фінансової та нефінансової інформації можливості користувачам проаналізувати роль нематеріальних ресурсів підприємства (їх розвиток та використання) в процесі збереження та генерування його вартості.

Таким чином, інтегрована звітність також є одним із засобів додаткового розкриття інформації про нематеріальні фактори створення вартості підприємства, що може використовуватись для підвищення ефективності управління даним процесом. Однак, щоб бути більш корисними, наведена в них інформація про нематеріальні ресурси підприємства має бути представлена в простому і зрозумілому форматі. Проте, в проекті <IR> було запропоновано два окремі види капіталу – людський та інтелектуальний (п. 1.4) [46], що не відповідає положенням теорії інтелектуального капіталу. Тому, з метою полегшення сприйняття інформації щодо нематеріальних факторів створення вартості підприємства в інтегрованій звітності пропонуємо об'єднати два даних види капіталу під назвою “інтелектуальний капітал”, виділивши у його складі традиційну трикомпонентну структуру. Внесення таких змін, на нашу думку, дозволить формувати і сегментувати необхідну інформацію в розрізі конвенційних з позиції теорії інтелектуального капіталу складових, що буде більш цілісною та зрозумілішою для її користувачів.

*Удосконалення фінансової звітності щодо нематеріальних активів.* Існуюча на сьогодні система фінансової звітності не дозволяє відобразити у відповідності до сучасних вимог та інформаційних запитів користувачів необхідну інформацію про вартість нематеріальних активів підприємства, про що відмічає цілий ряд дослідників (Д. Андріссен, Р. Тіссен [47, с. 254], Н. Бонтіс [48, с. 10], Дж. Гатрі, К. Йонгваніч [49, с. 1-2], Й. Даум [50], К.-Е. Свейбі [51]). Значна кількість нематеріальних ресурсів, особливо внутрішньостворених, внаслідок існуючих обмежень щодо визнання активів в обліку, не може бути включена до бухгалтерського балансу, оскільки вкладення в такі ресурси мають бути визнані як витрати поточного періоду. Інформація щодо них узагальнюється в звіті про сукупний дохід, що не дозволяє ефективно управляти ними. Тому існуюча система фінансової звітності на сьогодні фактично є непридатною з позиції

---

<sup>46</sup> Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – BDO, 2013. – 49 с. // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://bdo.com.ua/integririvannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/integririvannaja_otchetnost)

<sup>47</sup> Андріссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Даниел Андріссен, Рене Тіссен. – М.: Олимп-Бизнес, 2004. – 304 с.

<sup>48</sup> Bontis N. Intellectual capital disclosure in Canadian corporations / N. Bontis // Journal of Human Resource Costing and Accounting. – 2002. – Vol. 14. – P. 9-20.

<sup>49</sup> Guthrie J. Intellectual capital reporting: comparison of various frameworks / Guthrie J., Yongvanich K. // Macquarie Graduate School of Management Working Papers in Management. – 2004. – No 24. – P. 1-19.

<sup>50</sup> Daum J.H. Value Drivers Intangible Assets: Do We Need a New Approach to Financial and Management Accounting? A Blueprint for an Improved Management System / Juergen H. Daum // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.juergendaum.com>

<sup>51</sup> Sveiby K.E. Measuring Intangibles and Intellectual Capital – An Emerging First Standard / Sveiby K.E. // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.sveiby.com/articles/EmergingStandard.html>

вартісно-орієнтованого управління нематеріальними активами та потребує удосконалення.

На думку А. Бонфура на обліковій арені на сьогодні відсутній будь-який прогрес в питаннях поступової інтеграції бухгалтерами підходів до розкриття нефінансової інформації щодо нематеріальних активів. Оскільки існуючі норми та правила свідчать, що облікові регулятори все ще чинять опір повній капіталізації нематеріальних активів, зокрема, для внутрішньостворених активів та активів, які важко відокремити від інших активів підприємства [52, с. 41]. Відповідно, автор підкреслює небажання розробників МСФЗ в найближчому майбутньому змінювати чинні правила капіталізації нематеріальних активів, які обмежують включення до складу їх первісної вартості цілої групи витрат.

Оскільки на сьогодні згідно п. 9 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [53] також заборонено капіталізувати частину витрат, які непрямо пов’язані з процесом формування нематеріальних активів, то інформацію про такі витрати також слід надавати суб’єктам вартісно-орієнтованого управління. Подібного підходу дотримується Н.М. Головай, якою було запропоновано визнавати такі витрати як відкладені, відображаючи на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”, і списувати пропорційно отримуваним від здійснення таких витрат доходам [54, с. 80]. Тобто, автор пропонує розглядати подібні витрати як майбутні нематеріальні активи, інформація про які має бути відокремлена від інших операційних витрат.

З метою надання додаткової інформації про нематеріальні фактори створення вартості запропоновано доповнити форму № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” додатковою таблицею І.1. “Витрати, що формують інтелектуальний капітал підприємства” (табл. 5).

**Таблиця 5.** “І.1. Витрати, що формують інтелектуальний капітал підприємства”

<i>Найменування показника</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Сума</i>
Витрати на дослідження	010.1	
Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	011.1	
Витрати на рекламу та просування продукції на ринку	012.1	
Витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини	013.1	
Витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи	014.1	
Витрати на створення торгових марок (товарних знаків).	015.1	

<sup>52</sup> Bounfour A. The Management of Intangibles: The Organisation's Most Valuable Assets / Ahmed Bounfour. – Routledge, 2015. – 336 p.

<sup>53</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) від 27.06.2013 р.).

<sup>54</sup> Головай, Н. М. Сучасні підходи до формування інформації про інтелектуальний капітал в системі фінансового обліку / Н. М. Головай // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. – 2011. – Вип. 21, ч. 1. – С. 77-80.

Для змістовного наповнення запропонованого підрозділу Приміток до річної фінансової звітності в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій слід створити додаткову аналітичну ознаку витрат “Беруть участь в формуванні інтелектуального капіталу підприємства”, що дозволить виокремлювати такі витрати серед інших витрат операційної діяльності підприємства.

Наведені пропозиції (табл. 5) дозволяють надати за допомогою фінансової звітності суб'єктам прийняття вартісно-орієнтованих управлінських рішень не лише інформацію про капіталізовані нематеріальні активи, а також і про ті витрати, які відіграли непряму роль в формуванні нематеріальних факторів створення вартості підприємства. З позиції підвищення ефективності управління даними видами витрат слід обов'язково проводити їх координацію із капіталізованими нематеріальними активами та можливими напрямками створення вартості на підприємстві.

*Стратегічні карти як інструмента вартісно-орієнтованого управління.* На сьогодні чинна система бухгалтерського обліку виявилась неспроможною надавати релевантну інформацію для задоволення потреб і вимог стратегічного управління, що є однією із причин необхідності розробки такої облікової системи, яка б забезпечувала формування звітності стратегічно-орієнтованого спрямування. Як відмічає з цього приводу проф. Р.Ф. Бруханський, на сьогодні відсутня якісна, комплексна, сформована на єдиних облікових принципах, адекватно трансформована та чітко систематизованої інформаційна база даних для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру [<sup>55</sup>, с. 6].

Існування такої ситуації впливає на неможливість формування необхідної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень щодо наявних на підприємстві ресурсів, зокрема, нематеріальних активів. Відсутність необхідної облікової інформації призводить до виникнення проблем при розробці моделей управління нематеріальними активами, визначає неможливість збереження існуючої та генерування додаткової вартості підприємства. На думку проф. Д.Р. Спітцера більшість наявних на підприємстві нематеріальних активів або управляється тактично, або взагалі перебувають поза управлінським впливом менеджменту. Одним із найбільших викликів, з яким стикаються підприємства на сьогодні, є забезпечення готовності до ефективного стратегічного управління нематеріальними активами [<sup>56</sup>, с. 226]. Тому при розгляді нематеріальних активів як факторів створення вартості, слід використовувати зовсім інші підходи до

---

<sup>55</sup> Бруханський, Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

<sup>56</sup> Spitzer D.R. Transforming Performance Measurement: Rethinking the Way We Measure and Drive Organizational Success / Dean R. Spitzer. – AMACOM Div American Mgmt Assn, 2007. – 288 p.

управління ними, не розглядаючи їх як діяльність по створенню інтелектуальних ресурсів або сукупність понесених на їх створення або придбання витрат. Це передбачає відповідне удосконалення облікової системи підприємства, яка має забезпечити формування стратегічної звітності про нематеріальні активи, що відображатиме їх роль в процесі створення вартості.

Одним із таких інструментів, що дозволяє формувати стратегічну інформацію про нематеріальні активи підприємства, є розроблена Р. Капланом та Д. Нортоном концепція стратегічних карт, які є візуальним представленням причинно-наслідкових зв'язків між елементами стратегії компанії [57, с. 35]. Стратегічні карти включають набір ієрархічно взаємопов'язаних факторів генерування вартості, що розміщені між чотирма перспективами (фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання і розвиток), за відсутності зв'язку між такими елементами стратегічні цілі підприємства досягти майже неможливо.

Виходячи з концепції стратегічних карт роль нематеріальних активів в процесі реалізації стратегії описується за допомогою перспективи навчання та розвитку, у складі якої виділяються три складові нематеріальних активів: 1) людський капітал; 2) інформаційний капітал; 3) організаційний капітал. Дані види нематеріальних активів сприяють реалізації обраної стратегії створення довгострокової вартості для акціонерів. Окрім цього, у складі клієнтської перспективи одним із стратегічних компонентів є бренд (імідж), який теж можна віднести до нематеріальних факторів створення вартості.

Виходячи із виділених видів нематеріальних активів Р. Каплан та Д. Нортон запропонували три цільові підходи щодо їх приведення у відповідність до стратегічних напрямів підприємства за допомогою використання: 1) стратегічних видів професійної діяльності; 2) стратегічного портфелю інформаційних технологій; 3) плану організаційних змін [58, с. 40-41]. Відповідно, за умови приведення всіх видів нематеріальних активів у відповідність до стратегії підприємства можна говорити про повне налагодження системи управління нематеріальними факторами створення вартості.

Однак, не зважаючи на чітке обґрунтування ролі нематеріальних активів в процесі створення вартості за допомогою побудови стратегічних карт, запропонований підхід Р. Каплана та Д. Нортона до класифікації нематеріальних активів був підданий значній критиці з боку представників теорії інтелектуального капіталу. Так, на думку Б. Марра та К. Адамса є не зовсім зрозумілими причини виділення нової класифікації нематеріальних активів, яка є

---

<sup>57</sup> Каплан Р.С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. / Каплан Роберт, Нортон Дейвид. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.

<sup>58</sup> Каплан Р.С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. / Каплан Роберт, Нортон Дейвид. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.

неповною і заплутаною, що вводить в оману користувачів такої інформації. Р. Каплан і Д. Нортон проігнорували можливість визнати (навіть вибірково) накопичені знання, які б могли допомогти скоригувати визначені рамки використовуваного поняття нематеріальних активів. Окрім того, вони не взяли до уваги деякі важливі аспекти теорії нематеріальних активів, що стало причиною виникнення прогалин в розумінні їх структури [59, с. 23]. Таким чином, для використання системи стратегічних карт, як засобу управління нематеріальними факторами створення вартості підприємства, необхідним є розробка системи відповідного інформаційного забезпечення, яке не ґрунтується на положеннях теорії інтелектуального капіталу та потребує застосування індивідуального підходу.

В цілому використання стратегічних карт в діяльності підприємства дозволяє привести наявні у нього ресурси у стратегічну відповідність, сформувати управлінську звітність щодо стратегічних компонентів карти, зокрема, щодо нематеріальних активів, на основі аналізу якої можна встановити, яку роль відіграють останні в процесі збереження і генерування вартості підприємства.

**Висновки.** На основі аналізу існуючих підходів дослідників до розвитку оцінки в бухгалтерському обліку та визначення базових положень оцінки нематеріальних активів в Україні в контексті їх життєвого циклу, обґрунтовано два основних напрями розвитку системи облікової оцінки нематеріальних активів. Згідно першого напрямку потребує удосконалення порядок формування первісної вартості нематеріальних активів, що запропоновано здійснювати шляхом розгляду нематеріальних активів як кваліфікаційних активів, що передбачає можливість включення до їх первісної вартості фінансових витрат. Запропоновано удосконалити план рахунків в частині обліку кваліфікаційних нематеріальних активів шляхом виділення додаткових субрахунків, що дозволяють відокремити кваліфікаційні нематеріальні активи та нематеріальні активи, що не відповідають кваліфікаційним вимогам. Згідно другого напрямку потребує удосконалення порядок переоцінки нематеріальних активів, що було здійснено шляхом:

- 1) Виділення і обґрунтування відмінностей в сутності матеріальних і нематеріальних активів, які впливають на порядок їх оцінки;
- 2) Розробки матричної класифікації методів та підходів оцінки нематеріальних активів;
- 3) Виділення і обґрунтування етапів переоцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю.

З метою удосконалення системи інформаційної підтримки для задоволення потреб вартісно-орієнтованого управління було розроблено вартісно-орієнтовану

---

<sup>59</sup> Marr B. The balanced scorecard and intangible assets: similar ideas, unaligned concepts / Bernard Marr, Chris Adams // Measuring business excellence. – 2004. – Vol. 8, No. 3. – P. 18-27.



модель обліку нематеріальних активів підприємства, що передбачає формування необхідної інформації про нематеріальні фактори створення вартості підприємства. Обґрунтовано структуру підсистеми звітності вартісно-орієнтованого спрямування щодо нематеріальних активів підприємства, яка включає: 1) Звіти про інтелектуальний капітал; 2) Інтегровану звітність; 3) Удосконалену фінансову звітність щодо нематеріальних активів; 4) Стратегічні карти як інструмент вартісно-орієнтованого управління. В розрізі кожного із виділених компонентів наведено пропозиції щодо їх адаптації для практичного застосування в діяльності підприємств в контексті формування необхідної інформації для потреб вартісно орієнтованого управління. Зокрема, розроблено структуру звіту про інтелектуальний капітал підприємства, доповнено форму № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” додатковою таблицею І.1. “Витрати, що формують інтелектуальний капітал підприємства”, наведено пропозиції щодо застосування інтегрованої звітності та стратегічних карт як засобів формування вартісно-орієнтованої інформації про нематеріальні активи підприємства.

**ГРАБЧУК І.Л.,**

*кандидат економічних наук, доцент*

*Житомирський державний технологічний університет*

**ІВАНЕНКО В.О.,**

*кандидат економічних наук, доцент*

*Житомирський державний технологічний університет*

**ЛЯХОВИЧ Г.І.**

*кандидат наук з державного управління, доцент*

*директор Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету*

**2.4. МАРКЕТИНГОВИЙ АНАЛІЗ:  
ЗАСТОСУВАННЯ АУТСОРСИНГУ В ПРОЦЕСІ ЙОГО  
ОРГАНІЗАЦІЇ**

«Є багато способів розбивати сади, один з них:  
доручити це робити садівникові».

К. Чапек<sup>1</sup>

У сучасному світі оперативність реагування на пульсації ринку є важливим критерієм ефективності управління. Адже несвоєчасна адаптація до нових тенденцій розвитку світових та національних економічних процесів, а також відсутність адекватних попереджуючих заходів для зменшення негативного впливу ринкових факторів безумовно призводить до погіршення фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання. Крім того, більшість вітчизняних підприємств не готові до ведення конкурентної боротьби і досить часто поступаються закордонним фірмам за рівнем конкурентоспроможності.

Реалізація вказаного зумовлює необхідність постійного моніторингу і аналізу кон'юнктури ринку, попиту на продукцію, ринків її збуту, масштабів цих ринків, реальних і потенційних покупців, партнерів по бізнесу і конкурентів, можливості створення конкурентної цінової політики, а також вибору стратегічних альтернатив, розробки маркетингової програми, визначення фінансових, матеріальних, технічних та кадрових можливостей тощо.

Як зазначають Н.В. Ніконова [2, с. 2] та С.В. Полевода [3, с. 40], кожному підприємству, перед тим як планувати обсяг виробництва, формувати виробничу

---

<sup>1</sup> Цитати и афоризмы. Цитаты и высказывания Карела Чапека. [Електронний ресурс] / Режим доступу: // <http://citaty.su/citaty-i-vyskazyvaniya-karela-chapeka>

потужність, необхідно не тільки враховувати досягнення минулих років, а й знати яку продукцію, в якому обсязі, де, коли і за якими цінами воно буде продавати. Крім цього, необхідно враховувати загальну ситуацію на товарному ринку, щоб об'єктивно оцінювати власні можливості, силу протидії конкурентів, виділяти найбільш перспективні напрямки свого розвитку.

Вочевидь, необхідність своєчасного реагування на швидко мінливу економічну ситуацію для утримання своїх позицій на ринку і збереження ефективності діяльності вимагає актуальної, повноцінної і коректної інформації про стан ринку. Саме тому, діяльність будь-якої компанії повинна починатися зі своєчасного та якісного маркетингового аналізу, в рамках якого відбувається систематичний збір, обробка та аналіз інформації із зовнішнього середовища з метою сприяння прийняття ефективних управлінських рішень. При цьому, наріжним каменем в маркетинговому аналізі є підтримка поінформованості суб'єктів господарювання про ситуацію на ринку.

«Маркетинговий аналіз дозволяє передбачити стратегію конкуренції, оцінити небезпеку загрози зі сторони конкурентів, визначити їх сильні і слабкі сторони, сформулювати інноваційну політику ..... і в кінцевому підсумку забезпечити ефективну маркетингову діяльність компанії» [4, с. 16].

Важливість та необхідність проведення маркетингового аналізу також підтверджується результатами глобального дослідження, організованого GIA Group ще в 2011 році<sup>5</sup>, 93 % учасників якого вважають, що інвестиції в маркетинговий аналіз поліпшили ефективність прийняття рішень [6].

Таким чином, можна констатувати, що необхідність в пристосуванні підприємств до змін в ринковому середовищі вимагає, щоб всі управлінські рішення щодо зовнішнього бізнес-середовища та розробки стратегії компанії були підкріплені результатами маркетингового аналізу, що, в свою чергу, потребує особливої уваги до належного рівня його організації та проведення.

Професори С.З. Мошенський та О.В. Олійник стверджують, що організація і проведення економічного аналізу потребує професіоналізму та майстерності спеціалістів, що залучаються до такої складної та вагомий аналітичної роботи. Якщо великі підприємства мають змогу забезпечити

---

<sup>2</sup> Никонова Н.В. Роль и место маркетингового анализа в управлении предприятием / Н.В. Никонова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – № 12-1. – С. 199 - 202.

<sup>3</sup> Полевода С.В. Сущность и содержание маркетингового анализа / С.В. Полевода // Учет и статистика. – 2015. – № 3 (39). – С. 40-44.

<sup>4</sup> Полевода С.В. Развитие методики маркетингового анализа коммерческих организаций: дис. на соискание научной степени к.э.н.: спец. 08.00.12 / С.В. Полевода. – Ростов-на-Дону, 2016. – 178 с.

<sup>5</sup> Метою дослідження стала оцінка нинішнього стану маркетингового аналізу в середніх і великих компаніях по всьому світу

<sup>6</sup> Маркетинговий аналіз в компаніях. Енциклопедія маркетинга. Библиотека маркетолога. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.marketing.spb.ru/mr/business/mi\\_trends.htm](http://www.marketing.spb.ru/mr/business/mi_trends.htm)

наявність у своєму штаті висококваліфікованих і підготовлених спеціалістів, то середні, а тим паче малі, підприємства внаслідок компактності штату не можуть скористатися такими трудовими ресурсами, адже це потребує додаткових коштів на їх утримання [7, с. 49].

Зазначене також стосується і маркетингового аналізу, зокрема, його здійснення може бути доручено як внутрішнім відділам (наприклад, відділам маркетингу, стратегічного планування, розвитку бізнесу чи маркетингового аналізу, або економічному чи аналітичному відділам), так і зовнішнім суб'єктам, що є фахівцями в галузі маркетингової аналітики.

Слід зауважити, що на сьогоднішній день існує потреба в маркетингових аналітиках, здатних системно моделювати і прогнозувати ринкові ситуації і розробляти пропозиції для прийняття ефективних оперативних і стратегічних маркетингових рішень, а також оцінювати наслідки таких рішень в реальному часі на основі сучасних комп'ютерних технологій [8, с. 43].

Разом з тим, вартість досвідченого маркетингового аналітика на ринку праці є досить високою. Відповідно, якщо обсяг аналітичних робіт великий, то на певному етапі розвитку бізнесу може стати більш вигідно платити за проведення маркетингового аналізу зовнішнім суб'єктом, ніж за утримання персоналу, зокрема, за витрачений робочий час на виконання аналогічних робіт.

За таких умов, враховуючи сучасні потреби в якісних послугах професійних фахівців при мінімальних витратах, актуальним напрямом адаптації підприємств до мінливого ринкового середовища при посиленні конкуренції, підвищеному комерційному ризику та виникненні кризових ситуацій в економіці країни, є застосування аутсорсингу як способу управління, що сприяє оптимізації витрат.

Фахівці провідних країн світу зазначають, що використання аутсорсингових операцій дає можливість на 30 % знизити витрати у процесі господарської діяльності й тим самим збільшити дохідність. Однак на вітчизняному ринку аутсорсингова діяльність недостатньо розвинута. Основною причиною цього є необізнаність менеджерів у питаннях переходу до нового способу ведення бізнесу (з використанням аутсорсингу) та оцінювання його ефективності [9, с. 82-83].

Наведене вище переконує про необхідність дослідження особливостей здійснення маркетингового аналізу на основі аутсорсингу та визначення способів оцінки ефективності його застосування.

---

<sup>7</sup> Мошенський С.З. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / Мошенський С.З., Олійник О.В. 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.

<sup>8</sup> Полева С.В. Сущность и содержание маркетингового анализа / С.В. Полева // Учет и статистика. – 2015. – № 3 (39). – С. 40-44.

<sup>9</sup> Дідух О.В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств / О.В. Дідух // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій. – 2012. – № 739. – С. 82-87

Аутсорсинг широко застосовується в зарубіжній практиці ведення бізнесу, про що свідчать численні наукові праці, серед яких варто відмітити роботи Ж.-Л. Бравара, С. Клементса, Дж. Кроса, Р. Моргана, Т. Фрідмана, Дж. Хейвуда, Р. Чапмена та ін. Також вагомий внесок у формування різноманітних теоретичних та організаційно-методичних аспектів аутсорсингу здійснили вітчизняні вчені і науковці: Т.А. Ващенко, К.О. Горова, О.В. Дідух, А.Г. Загородній, Д.Р. Зоїдзе, Т.В. Коваленко, О.В. Крупа, Л.С. Скакун, Ю. Фролова, Л.С. Шатковська, В.Г. Швець та багато інших.

Дослідженню різних аспектів аутсорсингу безпосередньо маркетингу також присвячені публікації як зарубіжних, так і вітчизняних науковців: І.В. Бойчук, Н.М. Величко, О.Є. Кілінчук, Г.Я. Левків, Є.В. Малькова, А.Г. Масловської, О.С. Петрицької, О.Ю. Рижак, І.Л. Рудої, О. Степаненко, Т.В. Целюгіної та інших, проте питання аутсорсингу саме маркетингового аналізу та доцільності його здійснення залишилося поза увагою і тому потребують детальнішого вивчення.

У світовій практиці аутсорсинг вважається ефективним методом ділового співробітництва, який не лише забезпечує вихід із кризових ситуацій, але й сприяє посиленню конкурентоспроможності фірм на внутрішньому та зовнішньому ринках за нестабільних умов, забезпечує стратегічну перевагу над конкурентами, що займаються спорідненими пропозиціями чи стикаються в суміжних сферах діяльності [10, с. 174].

Виникнення цього явища в економічному житті суспільства пов'язують з Альфредом Слоуном та діяльністю компанії General Motors у 20-х роках ХХ століття. Новацією в проекті А. Слоуна стала реорганізація систем управління та виробництва, яка базувалася на твердженні Г. Форда про те, що спеціалізовані фірми виконують свої функції краще, ніж його власні підрозділи [11, с. 10].

Одним із першовідкривачів аутсорсингу вважається всесвітньо відома фірма Kodak. Ця компанія в кінці ХХ ст. прийшла до несподіваного висновку – лідерство в сфері ІТ не є основною метою. А отже, всю ІТ-сферу було вирішено передати ІВМ, яка є спеціалістом у цьому. Це було вигідно для обох сторін. Надалі Kodak та ІВМ стали партнерами. ІВМ отримала можливість подальшого розвитку та розширення. Наступним прикладом компанії, що наважилась на аналогічний поступок є Nike. Проте, ця компанія не просто передала частину функцій «на сторону», а ще й показала всім, що на аутсорсинг можна передавати не лише допоміжні функції. Мова йде про те, що за собою Nike залишила лише дизайн одягу та керування патентами і товарними знаками [12].

---

<sup>10</sup> Бойчук І.В. Сучасні можливості аутсорсингу в активізації маркетингової діяльності підприємств / І.В. Бойчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 1. – С. 174-177.

<sup>11</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций / Б.А. Аникин. – М.: Инфра-М, 2003. – 192 с.

<sup>12</sup> Бравар Ж.-Л. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений / Ж.-Л. Бравар, Р. Морган; пер. с англ. В. Денисов. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 260 с.

Не дивлячись на те, що ідея аутсорсингу набула поширення ще в 60-70 рр. ХХ ст. в США у період економічного спаду, а сам термін «аутсорсинг» з'явився в американських тлумачних словниках на початку 80-х років ХХ ст., в науковому середовищі і досі не сформувалося єдиного підходу до визначення його сутності.

Слово «аутсорсинг» походить від англійського слова «outsourcing» і є результатом злиття трьох слів, а саме: out – «зовнішній», source – «джерело» і using – «використання, застосування». Поєднання цих слів дозволяє утворити визначення терміну «аутсорсинг» у вузькому (спрощеному) розумінні – використання зовнішніх джерел (ресурсів), однак не відображає його змісту.

Сутність аутсорсингу можна виявити виходячи з дефініцій досліджуваної категорії. Оскільки визначення цього поняття законодавчо не закріплено, то в фаховій літературі зустрічаються різні точки зору і концептуальні підходи щодо квінтесенції «аутсорсингу», зокрема, встановлено, що його характеризують як: форму організації підприємницької діяльності; вид ділового співробітництва; стратегію (концепцію, інструмент) управління підприємством (бізнесом); нову форму розвитку виробничо-економічних відносин; спосіб оптимізації діяльності підприємства; організаційне рішення; стратегічну модель менеджменту; інтегровану форму адміністрування підприємницького бізнесу; бізнес-технологію (-модель, -рішення); форму кооперації; вид запозиченої праці; інструмент підвищення конкурентоздатності підприємства; один із методів зниження витрат тощо.

Разом з тим, досліджені нами напрацювання вітчизняних та зарубіжних науковців вказують, що здебільшого під аутсорсингом розуміють передачу сторонньому підприємству (яке спеціалізується у відповідних галузях) деяких функцій або бізнес-процесів підприємства (Б.О. Анікін [13; 14], О.В. Бакалінський [15], М.Р. Гільмьярова [16], Р. Дафт [17], О.В. Дідух [18], О. Зозульов [19], О.М. Зорій [20],

<sup>13</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>14</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций / Б.А. Аникин. – М.: Инфра-М, 2003. – 192 с.

<sup>15</sup> Беліков О. Аутсорсинг як делегування функцій управління / О. Беліков // Юридичний журнал. – 2007. – № 7. – С. 23-25.

<sup>16</sup> Грибова Ю.Н. Аутсорсинг как фактор повышения эффективности деятельности промышленных предприятий / Ю.Н. Грибова, А.В. Боговиз // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2010. – № 3. – С. 45-48.

<sup>17</sup> Дафт Р. Менеджмент. 6-е изд.: Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2006. – 864 с.

<sup>18</sup> Дідух О.В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств / О.В. Дідух // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій. – 2012. – № 739. – С. 82-87

<sup>19</sup> Зозульов О. Аутсорсинг як інструмент підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств в умовах глобалізації / О. Зозульов, О. Микало // Економіка України. – 2009. – № 8. – С. 16-24.

<sup>20</sup> Зорій О.М. Особливості застосування аутсорсингу / О.М. Зорій, Т.В. Коваленко // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. – Том 14. – № 3. – С. 18-28.

С.О. Календжян [21], Ст. Клементс [22], Дж. Б. Хейвуд [23], В. Люх (W. Lux), П. Шен (P. Schoen) [24], Е. Загн (E. Zahn), К. Согне (K. Soehnle) [25] та ін.).

Так, з позиції О.В. Дідуха, аутсорсинг – це інструмент управління підприємством, спрямований на підвищення ефективності та конкурентоспроможності діяльності, який передбачає укладання контракту між замовником і постачальником (аутсорсером) з метою виконання останнім як основних, так і другорядних бізнес-функцій замовника за певну плату, що зумовлює реорганізацію і оптимізацію підприємницької діяльності, а в окремих випадках тимчасове залучення персоналу [26, с. 81].

Загн Е. (Zahn E.) у співавторстві з Согне К. (Soehnle K.) визначили аутсорсинг як передачу чужим (зовнішнім) організаціям раніше самостійно виконуваних робіт (послуг) або виробничих функцій [27, с. 18], а Р. Дафт – як передачу відповідним (підходящим) посередникам певних внутрішніх операцій, що дозволяє майже миттєво отримати значну економію і підвищити якість продукції [28].

Календжян С.О. трактує аутсорсинг як доручення виконання певних завдань компетентним фахівцям або фірмам, здатним виконувати покладені на них функції і завдання більш ефективно, ніж цього можна очікувати від тих, хто покладає на них ці доручення [29, с. 39].

Дещо інше пояснення аутсорсингу у своїй книзі «Аутсорсинг: у пошуках конкурентних переваг» дає Дж. Б. Хейвуд – «...переведення внутрішнього підрозділу або підрозділів підприємств та всіх, пов'язаних з ним активів в організацію постачальника послуг, що пропонує надати певну послугу протягом певного часу за домовленою ціною» [30, с. 20].

При цьому, Й. Оленський (J. Oleński) наголошує, що «аутсорсинг стосується тих функцій і процесів, за які правову і економічну відповідальність несе один суб'єкт, але передає ці функції іншому суб'єкту для їх реалізації» [31, с. 13].

<sup>21</sup> Календжян С.О. Аутсорсинг и делегирование полномочий в деятельности компаний: дис. на соискание научной степени д.э.н.: спец. 08.00.05 / С.О. Календжян. – М.: ПроСофт-М, 2005. – 305 с.

<sup>22</sup> Клементс Стюарт Аутсорсинг бизнес-процессов. Советы финансового директора. – М., 2006. – 416 с.

<sup>23</sup> Хейвуд Дж. Брайан Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; [пер. с англ.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 176 с.

<sup>24</sup> Lux W., Schoen P. Outsourcing der Datenverarbeitung: von der Idee zur Umsetzung. – Berlin: Springer, 1997.

<sup>25</sup> Zahn, E.; Soehnle, K. Outsourcing – Wege zu besserer Arbeitsteilung // ИНК Magazin Wirtschaft, 51. Jg. 1995, Nr. 7-8. – S. 18-19.

<sup>26</sup> Дідух О.В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств / О.В. Дідух // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій. – 2012. – № 739. – С. 82-87

<sup>27</sup> Zahn, E.; Soehnle, K. Outsourcing – Wege zu besserer Arbeitsteilung // ИНК Magazin Wirtschaft, 51. Jg. 1995, Nr. 7-8. – S. 18-19.

<sup>28</sup> Дафт Р. Менеджмент. 6-е изд.: Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2006. – 864 с.

<sup>29</sup> Календжян С.О. Аутсорсинг и делегирование полномочий в деятельности компаний: дис. на соискание научной степени д.э.н.: спец. 08.00.05 / С.О. Календжян. – М.: ПроСофт-М, 2005. – 305 с.

<sup>30</sup> Хейвуд Дж. Брайан Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; [пер. с англ.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 176 с.

<sup>31</sup> Oleński J. Strategije outsourcingu informacyjnego w sektorze publicznym / J. Oleński. – Katowice, 2005. – С. 11-29.

Інша група авторів (Ж-Л. Бравар та Р. Морган [32], Д.Р. Зоїдзе [33], Д. Крикунова [34], С.Н. Сайфієва [35], Х.М. Тищенко [36], М. Шарп (M. Sharpe) [37] та ін.) деталізує попереднє визначення, наголошуючи, що аутсорсинг передбачає передачу функціонально необхідних, але не основних напрямів діяльності (неключових бізнес-процесів) підприємствам, які на них спеціалізуються. Тобто інше поширене тлумачення сутності аутсорсингу полягає у «винесенні» за межі суб'єкта господарювання окремих видів його діяльності, які не є стратегічно важливими. Зокрема, М. Шарп (M. Sharpe) розглядає аутсорсинг як передачу зовнішньому суб'єкту господарювання завдань, які підприємством визначені як не основні [38, с. 546].

До подібної думки схилиються Ж-Л. Бравар та Р. Морган, які стверджують, що сутність аутсорсингу полягає в покращенні ефективності діяльності компанії, вивільненні ресурсів за рахунок передачі окремих непрофільних функцій стороннім спеціалізованим компаніям для можливості зосередження на основній діяльності фірми та подальшому її розвитку і розширенню [39].

Продовжуючи далі розгляд питання, цілком погоджуємося з думкою А.Х. Курбанова в частині того, що «концепція аутсорсингу зводиться до трьох основних принципів: перший – кожен повинен займатися своєю справою і мати можливість сконцентруватися тільки на ній. Другий – рішення супутніх завдань потрібно доручити тому, хто справиться з ними краще. Третій – такий розподіл роботи заощаджує кошти замовника і приносить дохід виконавцю» [40].

Беручи до уваги зазначене, а також керуючись матеріалами дослідження, виокремлено ключові аспекти, які характеризують аутсорсинг:

- окремі завдання, функції і бізнес-процеси підприємства передаються на договірних засадах зовнішнім виконавцям;

<sup>32</sup> Бравар Ж-Л. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений / Ж-Л. Бравар, Р. Морган; пер. с англ. В. Денисов. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 260 с.

<sup>33</sup> Зоїдзе Д.Р. Аутсорсинг та особливості його застосування на підприємствах фармацевтичної галузі / Д.Р. Зоїдзе // Бізнес Інформ. – 2017. – № 5. – С. 274-278

<sup>34</sup> Крикунова Д. Аутсорсинг в сфере рекламы / Д. Крикунова // Маркетинг и реклама. – 2007. – № 3(127). – С. 36-39.

<sup>35</sup> Сайфієва С.Н. Аутсорсинг в свете экономической теории / С.Н. Сайфієва, М.А. Быкадоров // Вестник Государственного университета управления. – 2007. – №3 (3). – С. 175-180.

<sup>36</sup> Тищенко Х.М., Хаустова В.Є Аутсорсинг як фактор ефективності підприємств будівельної галузі / Тищенко Х.М., Хаустова В.Є // Проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 129-135.

<sup>37</sup> Sharpe M. Outsourcing organizational competitiveness and work / M. Sharpe // Journal of Labour Research. – 1997. – № 4. – S. 545-549.

<sup>38</sup> Sharpe M. Outsourcing organizational competitiveness and work / M. Sharpe // Journal of Labour Research. – 1997. – № 4. – S. 545-549.

<sup>39</sup> Бравар Ж-Л. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений / Ж-Л. Бравар, Р. Морган; пер. с англ. В. Денисов. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 260 с.

<sup>40</sup> Курбанов А.Х. Аутсорсинг: история, методология, практика / А.Х. Курбанов, В.А. Плотноков. – М.: ИНФРА-М, 2013.



- передані напрями діяльності не є профільними (основними) для підприємства, але необхідні для його повноцінного функціонування;

- зовнішні виконавці є професійними компаніями (аутсорсинговими компаніями), які спеціалізуються на конкретній сфері діяльності (виконують отримані завдання краще, ніж компанія-замовник);

- результатом такого «делегування» є підвищення ефективності та конкурентоспроможності підприємства за рахунок концентрації зусиль на його основних (ключових) видах діяльності та оптимізації всіх видів ресурсів (у т. ч. за рахунок ефекту скорочення витрат).

Загалом, як підкреслює О.В. Дідух, «така форма співпраці як аутсорсинг дає можливість зосередитися на виконанні стратегічно важливих функцій організації, уникнути додаткових витрат і збільшити прибутковість завдяки зменшенню кількості виконуваних функцій, скороченню штату співробітників, оптимізації організаційної структури і системи управління, а відтак підвищити конкурентоспроможність підприємства на ринку» [41, с. 82].

Передумовами впровадження аутсорсингу можуть виступати:

– висока динаміка бізнесу (придбання, підвищення частки участі, продаж активів). Необхідна наявність технологій швидкого реагування на зміни в бізнесі;

– вивільнення часу керівників для функцій стратегічного управління, передача «рутинних» операцій з реалізації проектів сервісній компанії;

– відсутність спеціальних навичок. Багато проектів вимагають технічних знань, яких немає у працівників компанії. Це пояснюється як тим, що компанія не може найняти фахівців, які володіють необхідним рівнем підготовки, так і недоцільністю їх залучення на повний робочий день;

– підвищення якості обслуговування. Багато компаній звертаються до аутсорсингу для того, щоб підвищити рівень узгодженості дій своїх служб. Передача всіх функцій технічної підтримки єдиного постачальника дозволяє стандартизувати обслуговування і гарантує відповідний рівень сервісу;

– удосконалення управління процесами. Постачальники послуг аутсорсингу заробляють гроші за рахунок стандартизації процесів;

– досягнення об'єктивності. Технічний персонал часто не бажає відмовлятися від технологічної бази, яку він добре знає, і не в змозі прийняти оптимальне рішення без допомоги неупередженого консультанта [42, с. 104-105].

Разом з тим, І.В. Бойчук вказує, що при визначенні причин використання аутсорсингу розрізняють необхідний і альтернативний варіанти, відмінність між

---

<sup>41</sup> Дідух О.В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств / О.В. Дідух // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій. – 2012. – № 739. – С. 82-87

<sup>42</sup> Бутов А.М. Передумови та перспективи використання аутсорсингу в діяльності вітчизняних підприємств / А.М. Бутов // Наукові записки. Серія «Економіка»: збірник наукових праць. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Випуск 19. – 466 с.

якими полягає в тому, що в першому випадку підприємство не має власних потужностей і досвіду проведення певних процесів, а в другому – вимушене відмовитись від виконання окремих функцій чи видів робіт силами власного персоналу з урахуванням низької їх ефективності [43, с. 175].

Сучасна практика управління свідчить про те, що всі сфери діяльності підприємства доступні для застосування аутсорсингу. При цьому, складність механізму аутсорсингу сприяла формуванню цілої низки можливостей взаємодії між замовником та аутсорсером. Тому в науковій літературі відсутня однаковість не лише щодо сутності аутсорсингу, але й можливих проявів його існування. Види аутсорсингу здебільшого розмежовують за характером діяльності, що передається зовнішньому виконавцю. Огляд фахової літератури дозволив виявити, що до найбільш поширених видів аутсорсингу відносять:

- виробничий (передача частини виробничого процесу або повного циклу виробництва певного продукту; розрізняють основний та допоміжний аутсорсинг);

- аутсорсинг бізнес-процесів (делегування непрофільних бізнес-процесів, які потребують спеціальних знань та можуть значно більше коштувати в разі власноручного їх виконання, зокрема таких як, бухгалтерський облік та фінанси; створення call-центрів; управління персоналом; юридичний супровід; маркетинг; логістика; клінінг та благоустрій території; корпоративне харчування; охоронні послуги тощо);

- ІТ-аутсорсинг (пов'язаний із наданням інформаційних послуг, розробкою і встановленням програмного забезпечення та супутніх програмних продуктів, наприклад, створення і обслуговування баз даних; обслуговування комп'ютерної техніки; управління інформаційними системами; проектування і планування автоматизованих бізнес-систем; розміщення корпоративних баз даних на серверах; створення і підтримка публічних web-серверів; консалтинг послуг у сфері електронного бізнесу; офшорне програмування тощо);

- аутсорсинг персоналу (аутстафінг) (надання співробітників однією компанією для виконання робіт іншій компанії на певний термін. Часто зустрічається в торгівлі, виробництві, будівництві, харчовій промисловості, індустрії моди та спорту тощо).

Також слід враховувати, що з огляду на предмет взаємодії замовника і аутсорсера розрізняють декілька моделей співпраці між ними, зокрема, кожний бізнес-процес або функцію підприємство може передати аутсорсеру повністю або частково, наприклад, зберегти за собою можливість координації та контролю або часткового виконання.

Згідно з проведеними дослідженнями в Україні частіше на аутсорсинг передають: ІТ-послуги (40,5%), логістику (35,1%), ресурсне забезпечення

---

<sup>43</sup> Бойчук І.В. Сучасні можливості аутсорсингу в активізації маркетингової діяльності підприємств / І.В. Бойчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 1. – С. 174-177.

виробничих процесів (27%), маркетингові послуги (21,6%), рекрутмент (18,9%), бухгалтерський облік (13,5%), розрахунок заробітних плат (13,5%), обробку та систематизацію інформації (8,1%), аутсорсинг медичних представників (8,1%), облік кадрів та кадровий супровід (5,4%), адміністративні функції (2,7%) [44, с. 276; 45]. Вочевидь, тотальний брак часу при розробці управлінських рішень і потреба в кваліфікованих фахівцях обумовлюють необхідність застосування принципу «постачання ззовні» до багатьох бізнес-процесів, у т.ч. і маркетингу.

Досвід українських та зарубіжних компаній показує, що аутсорсинг маркетингу насамперед застосовується з метою зниження вартості та / або підвищення якості маркетингових робіт. Перший варіант розглядається, коли зовнішні компанії здатні виконати певні маркетингові функції з меншими витратами в порівнянні з їх виконанням силами власного персоналу. Другий випадок передбачає відсутність необхідного досвіду та можливостей у підприємства, тому залучаються виконавці, здатні зробити відповідні роботи з більш високою якістю. Зокрема, співробітники аутсорсингових компаній, що надають послуги в сфері маркетингу, як правило, володіють великим досвідом вирішення нестандартних завдань та мають доступ до значних масивів даних, ніж фахівці відділів маркетингу, що, у свою чергу, дозволяє їм діяти більш ефективно.

Загалом, переважаючою є думка про те, що керівництву підприємства доцільно застосовувати аутсорсинг маркетингу, у наступних випадках:

- коли підприємство лише починає працювати на тому чи іншому ринку і не може дозволити собі залучити в штат дорогих кваліфікованих фахівців;
- активного росту і розширення діяльності (власні маркетингові ресурси не справляються зі зростаючими потребами бізнесу);
- коли нові проекти вимагають тимчасового розширення відділу маркетингу;
- вимушеного загального скорочення розмірів підприємства або окремих її підрозділів;
- коли необхідно оптимізувати (скоротити) витрати на маркетинг в масштабах підприємства;
- відсутності досвіду проведення тих чи інших маркетингових заходів;
- коли підприємство знаходиться в «застой» і необхідні свіжі ідеї, а також нові підходи до вирішення відповідних маркетингових завдань.

Рижак О.Ю. відзначає, що «найбільш популярним є аутсорсинг окремих завдань. Це пов'язано з тим, що більшість компаній мають свій відділ маркетингу і використовують послуги аутсорсингу лише для вирішення окремих задач. При чому проекти таких задач варіюються від розробки рекламного гасла

<sup>44</sup> Зоїдзе Д.Р. Аутсорсинг та особливості його застосування на підприємствах фармацевтичної галузі / Д.Р. Зоїдзе // Бізнес Інформ. – 2017. – № 5. – С. 274-278

<sup>45</sup> Красношарпа В.В. Аутсорсинг та його застосування на підприємствах України / В.В. Красношарпа, І.І. Трохимець // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2015. – № 5. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4097>

до аналізу конкурентів перед виведенням на ринок нової продукції (послуги). Визначення переліку функцій, які можуть передаватися на аутсорсинг, повинно базуватися на детальному аналізі потреб підприємства, можливостях аутсорсера та зіставленні цих даних» [46, с. 79].

Дослідження ринку маркетингового аутсорсингу дозволило виявити функції, які можуть передаватися на зовнішнє виконання: проведення маркетингових та інших аналітичних досліджень (збір, обробка та аналіз маркетингової інформації, моніторинг ринку тощо); розробка і просування бренду (брендінг); аудит маркетингу (діагностика стану внутрішнього і зовнішнього маркетингу компанії); маркетингові комунікації; підготовку і проведення рекламних кампаній; побудова системи дистрибуції; проведення всіх видів прес-заходів; розробка корпоративного дизайну; розробка та виробництво поліграфічних і презентаційних матеріалів, сувенірної продукції; розробка і проведення промо-акцій; тестування продукції; Інтернет-маркетинг і електронну комерція; робота зі ЗМІ; побудова зв'язків з громадськістю, а також інші внутрішні і зовнішні маркетингові проекти, що вимагають участі досвідчених фахівців.

Цілком погоджуємося з О.С. Петрицькою, яка стверджує, що «маркетинг орієнтований на інтереси ринку й виходить із пріоритетності потреб та переваг споживачів. Звідси слідує логічний висновок, про необхідність вивчення споживчого попиту, його мотивації, структури, динаміки, еластичності. Не можна здійснювати маркетингову управлінську діяльність, не володіючи ситуацією, що склалася на ринку: бажань і можливостей споживачів, намірів та дій конкурентів. Без виявлення тенденцій та закономірностей функціонування ринкового механізму неможливо регулювати ринкові процеси, або адаптуватися до цих процесів без врахування ринкових механізмів. При цьому, маркетингові дослідження мають проводитись професійно і продумано на всіх етапах, починаючи від вибору типу маркетингового дослідження і закінчуючи методами обробки даних і формою представлення результатів. Саме тому, виконання цієї функції має бути покладено на спеціалізовану організацію, якою має стати аутсорсингова компанія» [47, с. 185].

Основними постачальниками послуг маркетингового аутсорсингу, як правило, є консалтингові (аналітичні) компанії, що, насамперед, зумовлено потребою підприємств в якісних маркетингових дослідженнях, у т.ч. в маркетинговій оцінці тенденцій розвитку ринку і сегментації споживачів. У підтвердження зазначеного, проведений моніторинг напрямів діяльності аутсорсингових (консалтингових) компаній показав, що здебільшого вони пропонують виконання наступних

---

<sup>46</sup> Рижак О.Ю. Аутсорсинг маркетингових функцій українських підприємств: причини розвитку, правові аспекти / О.Ю. Рижак // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 16. – С. 78-80.

<sup>47</sup> Петрицька О.С. Маркетинговий аутсорсинг як засіб підвищення ефективності діяльності підприємств легкої промисловості / О.С. Петрицька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 6. – Т. 3. – С. 183–187.

аналітичних функцій: вивчення ринку і обґрунтування ринкових тенденцій; аналіз основних факторів, що впливають на попит; аналіз продуктового портфеля компанії; аналіз і обґрунтування стратегії ціноутворення; виявлення реальних і потенційних конкурентів підприємства; сегментація споживачів за їх потребами; оцінка споживчих вподобань основних сегментів споживачів; вибір та обґрунтування цільового сегменту споживачів; оцінка конкурентоспроможності в цілому, виявлення способів підвищення конкурентоспроможності; аналіз методів стимулювання збуту і обґрунтування вибору найбільш ефективних; маркетингове обґрунтування бізнес-плану та ринкова діагностика проекту; оцінка слабких і сильних сторін діяльності, іміджу компанії, бренду тощо.

У процесі дослідження також встановлено, що застосування аутсорсингового механізму як способу організації маркетингового аналізу є прийнятною альтернативою для підприємств як малого, так середнього і великого бізнесу (рис. 1).



**Рис. 1.** Передумови застосування аутсорсингу в процесі організації маркетингового аналізу

Діяльність зовнішнього виконавця особливо ефективна у разі нерівномірної потреби підприємства в маркетинговому аналізі. Крім того, підприємства, які не мають досвіду у використанні інструментів маркетингового аналізу, також можуть звернутися до сторонніх консультантів щодо допомоги в організації маркетингового аналізу на належному рівні (зокрема, залучення сторонніх консультантів для аналітичної роботи високого рівня може привнести нові точки зору і особливі методологічні прийоми, такі як сценарне планування або моделювання конкурентної боротьби).

За таких умов зрозуміло, що виконання аналітичних функцій з оцінки зовнішнього середовища може передаватися на аутсорсинг як на разовій, так і постійній основі залежно від стратегії розвитку підприємства і поставлених завдань. Наприклад, передача на аутсорсинг збору даних про зовнішнє середовище на постійній основі актуальна в тих регіонах, де у підприємства немає власних представництв чи доступу до окремих джерел інформації.

Таким чином, до переваг застосування аутсорсингу маркетингового аналізу можна віднести:

- оптимізація витрат (для реалізації конкретного завдання маркетингового аналізу не потрібно наймати на повний робочий день людину або цілу команду, що зумовлює значну економію, оскільки утримання постійного співробітника може бути досить об'ємною статтею витрат, якщо врахувати зарплату, соціальні гарантії, організацію робочого місця, витрати на навчання і т.д.);

- отримання професійних послуг з маркетингового аналізу може здійснюватися на вимогу, тобто лише тоді, коли вони дійсно потрібні, при цьому оплата проводиться за фактичний і конкретний результат роботи, а не за утримання консультанта;

- зосередження зусиль на основному бізнесі та вивільнення ресурсів для розробки стратегії підприємства, тактики продажів та інших внутрішніх проєктів (наприклад, контролем за діяльністю експертів-аналітиків займається безпосередньо аутсорсингова компанія);

- доступ до досвіду фахівців з маркетингового аналізу високого рівня (консультаційні компанії постійно самовдосконалюються, використовують новітні і передові аналітичні інструменти, мають розгалужені зв'язки на відповідному ринку і використовують у своїй діяльності нестандартні підходи і рішення);

- використання знань та вмінь співробітників аутсорсингової компанії, накопичених ними при роботі з іншими підприємствами;

- можливість скористатися перевагами стратегічного мислення і творчим досвідом аналітиків-професіоналів, які не обтяжені внутрішньою політикою підприємства-замовника (зовнішній виконавець дозволяє подивитися на роботу підприємства «з боку» і виявити проблеми, зокрема, володіючи командою фахівців поза підприємством, простіше побачити речі з точки зору своїх клієнтів, а не тільки з позицій самого підприємства).

З огляду на зазначене, а також враховуючи напрацювання науковців [48; 49; 50; 51; 52; 53; 54] та результати моніторингу пропозицій аутсорсингових

---

<sup>48</sup> Петрицька О.С. Маркетинговий аутсорсинг як засіб підвищення ефективності діяльності підприємств легкої промисловості / О.С. Петрицька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 6. – Т. 3. – С. 183–187.

<sup>49</sup> Іваненко В.О. Належна організація аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства як запорука прийняття ефективних управлінських рішень / В.О. Іваненко, Л.Й. Юрківська // Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. – 388 с. – С. 299-319.

<sup>50</sup> Мошенський С.З. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / Мошенський С.З., Олійник О.В. За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704 с.

<sup>51</sup> Никонова Н.В. Роль и место маркетингового анализа в управлении предприятием / Н.В. Никонова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – № 12-1. – С. 199 - 202.

<sup>52</sup> Полевода С.В. Развитие методики маркетингового анализа коммерческих организаций: дис. на соискание научной степени к.э.н.: спец. 08.00.12 / С.В. Полевода. – Ростов-на-Дону, 2016. – 178 с.

(консалтингових) компаній встановлено, що на аутсорсинг доцільно передавати такі аналітичні функції маркетингу, як аналіз: кон'юнктури ринку; цінової політики; системи розподілу продукції; конкурентоспроможності та стадій життєвого циклу продукції (рис. 2).

Незважаючи на те, що практика аутсорсингу досить популярна в діловому світі, проте не існує єдиного стандарту переходу на подібну систему співробітництва, навіть у прогресуючих у даній сфері зарубіжних країнах. У кожній окремій ситуації визначаються особливості взаємодії, що відпрацьовуються залежно від потреб підприємства-замовника і його вимог до аутсорсера, а також від тих форм діяльності, які планується передати в зовнішнє керування. При цьому важливо враховувати, що система співпраці в межах аутсорсингової взаємодії включає в себе і ризики [55, с. 175].

Як показав аналіз доступної спеціалізованої наукової і практичної літератури, питанню пошуку і вибору аутсорсера присвячена досить значна кількість вітчизняних та зарубіжних досліджень [56; 57; 58; 59; 60; 61; 62; 63; 64; 65; 66; 67; 68].

<sup>53</sup> Путятин А.Е. Экономическая диагностика организации на основе применения маркетингового анализа внешней и внутренней среды / А.Е. Путятин, А.А. Сазонов, Л.А. Лаврова // Успехи современной науки. – 2017. – № 2017, Том 4, №3. – С. 67-69.

<sup>54</sup> Путятин Л.М. Маркетинговый анализ как механизм повышения конкурентных преимуществ предприятия на отраслевом рынке / Л.М. Путятин, О.В. Орлова, Л.А. Лаврова // Вестник университета. – 2017. – № 2. – С. 86-88.

<sup>55</sup> Бойчук І.В. Сучасні можливості аутсорсингу в активізації маркетингової діяльності підприємств / І.В. Бойчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 1. – С. 174-177.

<sup>56</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>57</sup> Курбанов А.Х. Алгоритм управления отношениями с аутсорсером / А.Х. Курбанов // Современные исследования социальных проблем. – 2012. – № 1. – С. 25-36.

<sup>58</sup> Курбанов А.Х. Аутсорсинг: история, методология, практика / А.Х. Курбанов, В.А. Плотноков. – М.: ИНФРА-М, 2013.

<sup>59</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>60</sup> Моисеева Н.К. Аутсорсинг в развитии делового партнерства / Н.К. Моисеева, О.Н. Малютин, И.А. Москвина; под ред. Н.К. Моисеевой. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 240 с.

<sup>61</sup> Новіченко Л.С. Належна організація співпраці в умовах аутсорсингу як запорука ефективного ведення бухгалтерського обліку процесу сек'юритизації активів / Л.С. Новіченко // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. – Випуск № 8. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015 р. – С. 1149-1153.

<sup>62</sup> Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Л.С. Скакун; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 335 с.

<sup>63</sup> Хейвуд Дж. Брайан Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; [пер. с англ.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 176 с.

<sup>64</sup> Keršulienė V. Integrated fuzzy multiple criteria decision making model for architect selection / Keršulienė Violeta, Turskis Zenonas // Technological and Economic Development of Economy. – 2011. – Vol. 17. – Issue 4. – P. 645-666.

<sup>65</sup> Morse H. Reference Checking in Seven Easy Steps / H. Morse // Outsourcing Journal. – 2001. – September. – S. 1-8.

<sup>66</sup> Pliebankiewicz E. Construction contractor prequalification from Polish clients' perspective / E. Pliebankiewicz // Civil Engineering and Management. – 2010. – Vol. 16. – № 1. – P. 57-64.

<sup>67</sup> Zavadskas E.K. A multiple criteria evaluation of multi-family apartment block's maintenance contractors: model for maintenance contractor evaluation and the determination of its selection criteria / Edmundas Kazimieras Zavadskas, Tatjana Vilutiene // Building and Environment. – 2006. – Vol. 41. – № 5. – P. 621-632.

Зокрема, ряд авторів (І.І. Махмутов, І.А. Муртазін, А.Н. Карамішев [69] та Н.К. Моїсеєва, О.М. Малютіна, І.О. Москвіна [70]) виокремлюють п'ять етапів для вибору аутсорсера: 1. Визначення можливостей співпраці (визначення «портрета» ідеального партнера; параметрів замовлень і поставок; основних критеріїв відбору; аналіз ринку та ідентифікація можливих партнерів); 2. Попередня оцінка постачальників (формулювання необхідних вимог; перевірка вимог на правильність; визначення рівня формалізації відповіді; підбір кандидатів для участі в тендері за комплексом критеріїв); 3. Організація процедури запрошення на тендер (попередні переговори з постачальниками аутсорсингових послуг; підготовка і розсилка конкурсної документації; розгляд заявок на участь в тендері); 4. Оцінка пропозицій (ранжування постачальників аутсорсингових послуг; визначення додаткових критеріїв відбору); 5. Заключення контракту.

Незначно відрізняється підхід А.Х. Курбанова, який, узагальнивши практичний досвід вітчизняних і зарубіжних компаній, що використовують аутсорсинг, пропонує здійснювати вибір постачальника аутсорсингових послуг у чотири етапи:

1-й етап передбачає: 1) визначення вимог до постачальників послуг; 2) розробку проекту договору про надання послуг; 3) проведення аналізу ринку аутсорсингових послуг;

2-й етап включає: 1) пошук і визначення потенційних компаній-аутсорсерів; 2) проведення оцінки можливих постачальників аутсорсингових послуг;

3-й етап: 1) вибір постачальника послуг; 2) узгодження умов договору надання платних послуг;

4-й етап: 1) виконання контрактних зобов'язань; 2) моніторинг та контроль якості послуг, що надаються, зміна аутсорсера в разі потреби [71, с. 28].

У статті І.Д. Котлярова запропоновано новий алгоритм відбору аутсорсерів, що базується, на відміну від існуючих, не на принципі максимізації економічного ефекту, а на принципі максимізації здатності аутсорсера забезпечити досягнення цільових показників переданого на аутсорсинг процесу [72, с. 50-54].

---

<sup>68</sup> Zavadskas E.K. Contractor selection for construction works by applying saw-g and topsis grey technique / Edmundas Kazimieras Zavadskas, Tatjana Vilutiene, Zenonas Turskis, Jolanta Tamošaitiene // J. of Business Economics and Management. – 2010. – Vol. 11. – Issue 1. – P. 34-55.

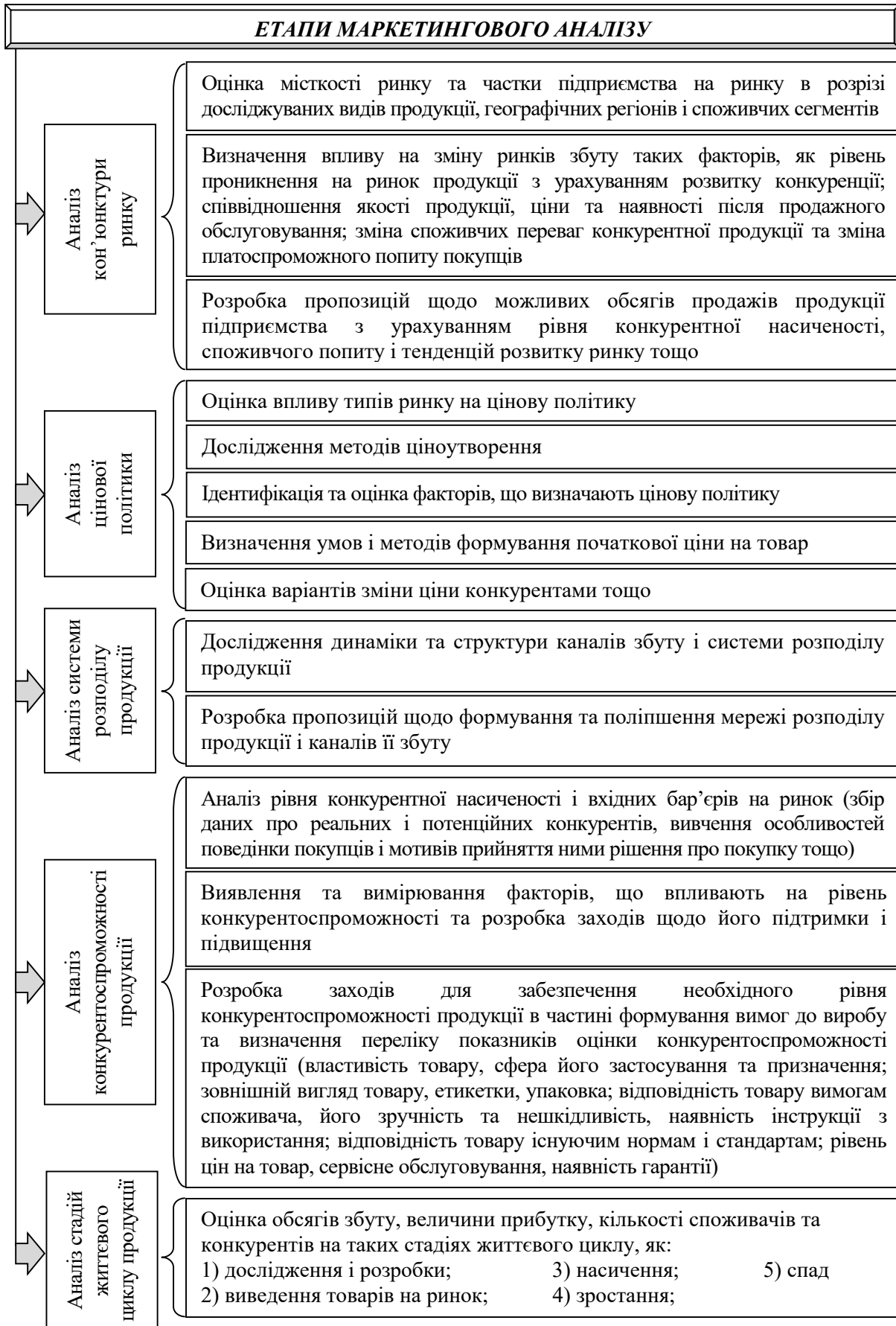
<sup>69</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазін, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>70</sup> Моїсеєва Н.К. Аутсорсинг в розвитку делового партнерства / Н.К. Моїсеєва, О.Н. Малютіна, І.А. Москвіна; под ред. Н.К. Моїсеєвой. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 240 с.

<sup>71</sup> Курбанов А.Х. Алгоритм управления отношениями с аутсорсером / А.Х. Курбанов // Современные исследования социальных проблем. – 2012. – № 1. – С. 25-36.

<sup>72</sup> Котляров И.Д. Алгоритм отбора аутсорсеров по критерию способности обеспечить целевые значения показателей, описывающих передаваемый процесс / И.Д. Котляров // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. – 2012. – № 10. – С. 50-54.





**Рис. 2.** Маркетинговий аналіз в умовах аутсорсингу

У дослідженнях Дж.Брайана Хейвуда [73] описується наступний алгоритм:

а) збір основної інформації. Здійснюється збір інформації для заявки на пропозицію (RFP- requestforproposals);

б) переговори з постачальниками послуг. Основним завданням цього етапу є зменшення числа потенційних постачальників на основі наступних критеріїв:

- відповідність постачальника культурі клієнта;
- наявність необхідних навичок і знань переданих функцій;
- наявність технічних засобів;
- бажання постачальника виграти тендер.

в) складання заявки на пропозицію (RFP). RFP складається з наступних розділів: коротка інформація про компанію; причини, що спонукали скласти RFP; конфіденційність; основні процеси; тимчасові обмеження; IT-стратегія; вирішальні чинники успіху; заходи перехідного характеру;

- г) допомога постачальникам в складанні RFP;
- д) оцінка пропозицій;
- е) ухвалення рішення.

З позиції західного науковця Х. Морсе (Morse H.) [74, с. 3-7] послідовність вибору партнера з аутсорсингу передбачає:

- 1) визначення ознак відповідного кандидата;
- 2) підготовка питань-пропозицій;
- 3) складання формулярів, які характеризують виконавця і послугу;
- 4) аналіз та перевірка формуляра;
- 5) налагодження контактів з виконавцем;
- 6) загальна характеристика співпраці;
- 7) складання таблиці оцінки виконавця.

Продовжуючи далі розгляд питання, цілком погоджуємося з думкою Н.М. Величко та Г.Я. Левків, які відзначають, що «основним на початковому етапі співробітництва є правильна постановка завдань. Чим більше майбутня аутсорсингова структура буде знати про компанію-замовника, його цілі і проблеми, тим більш ефективно рішення буде запропоновано. Розмита постановка завдання – вірний шлях до взаємного незадоволення. Всі досягнуті домовленості мають бути зафіксовані – це захистить всіх учасників від подальших непорозумінь. Крім того, однією з умов успішної роботи компанії-аутсорсера є

---

<sup>73</sup> Хейвуд Дж. Брайан Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; [пер. с англ.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 176 с.

<sup>74</sup> Morse H. Reference Checking in Seven Easy Steps / H. Morse // Outsourcing Journal. – 2001. – September. – S. 1-8.

регулярний обмін інформацією з компанією-замовником і спільне обговорення проблем, що виникають» [75, с. 152].

До подібної думки схиляється Коваль Д. (Kowal D.) [76, с. 134-135], який серед недоліків аутсорсингу називає розмитість відповідальності, що свідчить про обов'язковість закріплення відповідальності у відповідному договорі.

Бойчук І.В. вказує, що «навіть за відсутності єдиних стандартів ділові взаємини аутсорсингової фірми з підприємством-замовником повинні регламентуватися до дрібниць, починаючи від термінів виконання аутсорсером функцій до отримання обумовленого економічного ефекту. При цьому, гарантією надійності може бути лише та обставина, що реальна дієздатність і перспективи діяльності аутсорсера цілком залежить від його бездоганної репутації» [77, с. 175-176].

У процесі дослідження різних підприємств в частині попиту на аутсорсинг маркетингового аналізу та його пропозиції, встановлено, що існують різні моделі співпраці між замовником і аутсорсером: повний та частковий аутсорсинг, аутсорсинг персоналу.

Зрозуміло, що розподіл аналітичних робіт між внутрішніми і зовнішніми виконавцями здійснюється залежно від економічної ситуації в середині підприємства, стратегії його розвитку та особливостей діяльності. Так, стратегія повного аутсорсингу маркетингового аналізу актуальна для невеликих компаній і, навпаки, представники великого бізнесу вважають за краще комбінувати традиційний маркетинговий відділ і аутсорсинг окремих аналітичних функцій маркетингу. Визначення переліку функцій (завдань), які можуть передаватися на аутсорсинг, повинно базуватися на детальному аналізі потреб підприємства, можливостях аутсорсера та зіставленні цих даних.

Загалом, слід сказати, що керівництво компанії повинно визначитися з межами співпраці, тобто виокремити завдання маркетингового аналізу, які: 1) можуть бути повністю передані на аутсорсинг; 2) повинні виконуватися у співпраці сторін; 3) є винятковою прерогативою самого підприємства.

Крім того, спільно з представниками аутсорсингової компанії повинні бути встановлені зони відповідальності як компанії-аутсорсера, так і замовника, а також показники ефективності роботи.

---

<sup>75</sup> Левків Г.Я. Аутсорсинг в системі управління маркетингом / Г.Я. Левків, Н.М. Величко // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Гжицького. – 2010. – № 3(5). – Т. 12. – С. 149-153

<sup>76</sup> Kowal D. Outsourcing funkcji finansowych i księgowych / Dominik Kowal // Przedsiębiorstwo w procesie transformacji. Efektywność – restrukturyzacja – rozwój / Opracowanie i redakcja naukowa : Ryszard Borowiecki. Warszawa – Kraków, 2003. – 400 s. – S. 127-136..

<sup>77</sup> Бойчук І.В. Сучасні можливості аутсорсингу в активізації маркетингової діяльності підприємств / І.В. Бойчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 1. – С. 174-177.

Наведене вище переконує, що при використанні аутсорсингу для забезпечення чітко налагоджених взаємозв'язків між зовнішнім виконавцем та підприємством-замовником виняткову важливість має чітко побудований процес вибору зовнішнього суб'єкта здійснення маркетингового аналізу, у т.ч. обґрунтування ключових критеріїв вибору такого виконавця.

Беручи до уваги зазначене, слід вказати, що після визначення переліку потенційних аутсорсерів послуг з проведення маркетингового аналізу шляхом проведення тендерів, вивчення спеціалізованих і загальних довідників, рекламних оголошень, статей у періодичних виданнях, отримання комерційних пропозицій, рекомендацій знайомих відбувається розробка критеріїв вибору зовнішніх суб'єктів з урахуванням специфіки діяльності підприємства-замовника та завдань організації маркетингового аналізу.

Критерії вибору зовнішніх суб'єктів у різних сферах діяльності підприємства були досліджені в працях таких науковців, як Ю. Андрюшкевич, Б.О. Анікін, О. Беліков, І. Вовкодав, В.М. Кміть, О. Кривоконь, Л.О. Логіненко, Л.С. Скакун (Новіченко), О. Сергієнко, І.Л. Рудая, Ю.Ю. Фролова, Дж.Б. Хейвуд, Ю. Хрипко, О. Шевцова та ін. (таблиця 1).

**Таблиця 1.** Підходи науковців до вибору зовнішніх фахівців при використанні аутсорсингу

<i>Автор</i>	<i>Критерії</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Анікін Б.О., Рудая І.Л. [ <sup>78</sup> , с. 141]	Наявність досвіду реалізації аналогічних проектів; якість послуг та наявність сертифікатів; вартість послуг; гнучкі умови контракту; репутація та відомість компанії на ринку; спектр послуг, що надаються; існуючі зв'язки з даним постачальником послуг; розмір компанії
Беліков О. [ <sup>79</sup> , с. 24]	Досвід роботи з підприємствами відповідної галузі, репутація та досвід діяльності, високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників
Вовкодав І. [ <sup>80</sup> , с. 55]	Досвід роботи з підприємствами відповідної галузі, високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників
Кміть В.М. [ <sup>81</sup> , с. 94-95]	Рівень якості наданих послуг, репутація та досвід діяльності, вартість послуг, високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників
Кривоконь О. [ <sup>82</sup> , с. 16]	Досвід роботи з підприємствами відповідної галузі, репутація та досвід діяльності, високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників
Логіненко Л.О., Фролова Ю.Ю. [ <sup>83</sup> , с. 123]	Дотримання етичних норм та корпоративної культури, досвід роботи з підприємствами відповідної галузі, вартість послуг

<sup>78</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>79</sup> Беліков О. Аутсорсинг як делегування функцій управління / О. Беліков // Юридичний журнал. – 2007. – № 7. – С. 23-25.

<sup>80</sup> Вовкодав І. Аутсорсинг – ключ к росту вашего бизнеса / И. Вовкодав // Маркетинг и реклама. – 2007. – № 3(127). – С. 54-58.

<sup>81</sup> Кміть В.М. Консалтинг як складова стратегічного розвитку підприємства / В.М. Кміть // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: тези доповідей наук.-практ. конф. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2007. – 276 с. – С. 94-95.

<sup>82</sup> Кривоконь О. Тенденції розвитку ринку бухгалтерських послуг / О. Кривоконь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 15-17

Продовження табл. 1

1	2
Новіченко Л.С [84, с. 1151-1152; 58]	Види послуг в сфері бухгалтерського обліку та суміжних сферах, які надає зовнішній суб'єкт; період існування підприємства на ринку відповідних послуг; профільні спеціалісти з бухгалтерського обліку; рівень цін на послуги з бухгалтерського аутсорсингу; досвід роботи з підприємствами відповідної галузі; імідж та досвід роботи виконавця на ринку; позитивні відгуки та рекомендації замовників; забезпеченість сучасними комп'ютерними технологіями; наявність договору з страхування ризиків професійної діяльності; участь зовнішнього суб'єкта в діяльності вітчизняних і міжнародних професійних організацій; урегульованість та дотримання виконавцем професійно-етичних норм та принципів; рівень корпоративної культури та її дотримання; наявність сертифікатів, дипломів, які підтверджують рівень професіоналізму працівників виконавця
Сергієнко О. [85, с. 93]	Рівень якості наданих послуг, репутація та досвід діяльності, вартість послуг, високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників
Хрипко Ю. [86, с. 49]	Наявність дипломів, сертифікатів професійних організацій, дотримання етичних норм та корпоративної культури
Шевцова О., Андрюшкевич Ю. [87, с. 51-52]	Наявність дипломів, сертифікатів професійних організацій, досвід роботи з підприємствами відповідної галузі, рівень якості наданих послуг, репутація та досвід діяльності, вартість послуг, високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників

Таким чином, в дослідженнях різних науковців найчастіше наводяться такі основні критерії вибору зовнішніх фахівців в умовах аутсорсингу: високий рівень професіоналізму та кваліфікації працівників; вартість послуг; репутація; досвід діяльності; рівень якості наданих послуг; досвід роботи з підприємствами відповідної галузі; наявність сертифікатів професійних організацій; дотримання етичних норм та корпоративної культури тощо.

Загалом, більшість дослідників лише перераховують критерії вибору зовнішнього виконавця у різних сферах діяльності і лише окремі – вказують їх пріоритетність. Так, О. Кривоконь [88, с. 16] та О. Сергієнко [89, с. 93] вважають, що на початковому етапі співпраці важливим критерієм є репутація. Разом з тим,

<sup>83</sup> Логіненко Л.О. Аутсорсинг як інструмент оптимізації та підвищення ефективності бізнесу / Л.О. Логіненко, Ю.Ю. Фролова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 6(48). – С. 115-125.

<sup>84</sup> Новіченко Л.С. Належна організація співпраці в умовах аутсорсингу як запорука ефективного ведення бухгалтерського обліку процесу сек'юритизації активів / Л.С. Новіченко // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. – Випуск № 8. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015 р. – С. 1149-1153.

<sup>85</sup> Сергієнко О. Критерії вибору компанії-аутсорсера / О. Сергієнко // Еженедельник АПТЕКА. – 2008. – № 43 (664). – С. 93.

<sup>86</sup> Хрипко Ю. Не ваше дело. Аутсорсинг: Практикум / Ю. Хрипко // Украина промышленная. – 2007. – № 1. – С. 48-52.

<sup>87</sup> Шевцова О. Аутсорсинг у маркетинговій діяльності підприємств / О. Шевцова, Ю. Андрюшкевич // Маркетинг в Україні. – 2007. – № 4. – С. 49-53.

<sup>88</sup> Кривоконь О. Тенденції розвитку ринку бухгалтерських послуг / О. Кривоконь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 15-17

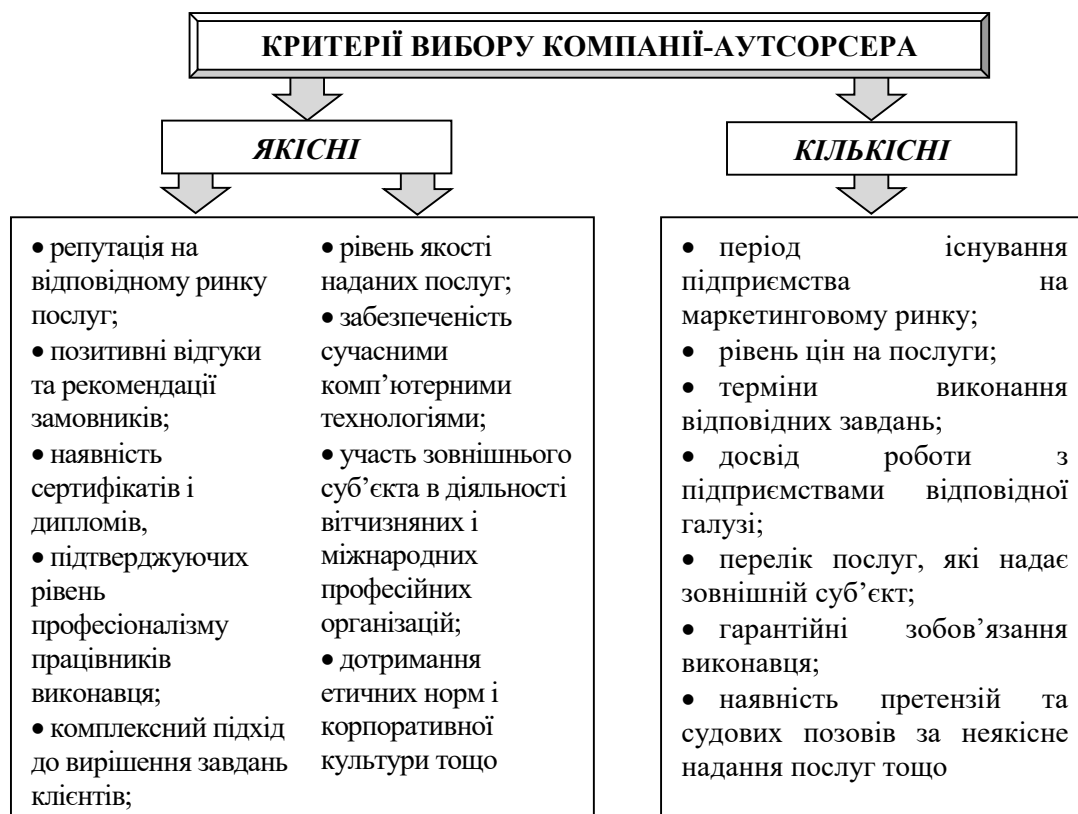
<sup>89</sup> Сергієнко О. Критерії вибору компанії-аутсорсера / О. Сергієнко // Еженедельник АПТЕКА. – 2008. – № 43 (664). – С. 93.

О.Шевцова та Ю. Андрюшкевич [90, с. 51] наголошують на важливості високого рівня професіоналізму та кваліфікації кадрового складу зовнішнього виконавця.

Також ряд авторів вказують про необхідність врахування таких факторів, як: надійність, гнучкість та загальний потенціал підприємства; термін роботи підприємства на ринку; комплексний підхід до вирішення завдань клієнтів; наявність рекомендацій та позитивних відгуків замовників; безперервність сервісу.

Досить обґрунтованим та деталізованим є підхід Л.С. Новіченко (Скакун) [91; 92, с. 1151-1152], яка пропонує дві групи критеріїв (кількісні та якісні) вибору зовнішнього суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, виокремлюючи при цьому в кожній з них також основні та додаткові критерії.

За результатами аналізу напрацювань вітчизняних та зарубіжних науковців визначено основні критерії вибору зовнішніх фахівців при використанні аутсорсингу маркетингового аналізу (рис. 3).



**Рис. 3.** Критерії вибору постачальника послуг аутсорсингу маркетингового аналізу

<sup>90</sup> Шевцова О. Аутсорсинг у маркетинговій діяльності підприємств / О.Шевцова, Ю. Андрюшкевич // Маркетинг в Україні. – 2007. – № 4. – С. 49-53.

<sup>91</sup> Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л.С. Скакун; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 335 с.

<sup>92</sup> Новіченко Л.С. Належна організація співпраці в умовах аутсорсингу як запорука ефективного ведення бухгалтерського обліку процесу сек'юритизації активів / Л.С. Новіченко// Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. – Випуск № 8. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015 р. – С. 1149-1153.

Вочевидь, що вартісний критерій не повинен бути визначальним, оскільки низька вартість послуг не завжди свідчить про високий рівень їх якості.

Загалом, після вибору зовнішнього суб'єкту аутсорсингу розпочинається проведення переговорів, а далі – розробка проекту та укладання договору про надання послуг з проведення маркетингового аналізу.

У результаті проведених досліджень моделей взаємодії учасників різних аутсорсингових процесів на практиці, а також ознайомлення з пропозиціями інших науковців щодо послідовності застосування аутсорсингового механізму [93; 94; 95; 96; 97; 98; 99; 100], запропоновано етапи організації маркетингового аналізу в умовах використання аутсорсингу:

**1 етап.** *Прийняття рішення про використання аутсорсингу маркетингового аналізу:* порівняння доцільності використання різних форм організації маркетингового аналізу з врахуванням специфіки діяльності підприємства; визначення переліку завдань маркетингового аналізу, які можуть бути передані на виконання зовнішньому суб'єкту; попередня оцінка доцільності та ризиків залучення зовнішнього суб'єкта проведення маркетингового аналізу;

**2 етап.** *Вибір зовнішнього суб'єкта здійснення маркетингового аналізу:* встановлення критеріїв відбору; дослідження ринку послуг та пошук зовнішніх суб'єктів ведення обліку; аналіз результатів пошуку та формування списку потенційних виконавців; проведення переговорів (визначення основних питань співпраці; підготовка проекту договору співпраці; узгодження підготовленого проекту договору між замовником та виконавцем); підписання договору про надання послуг з ведення маркетингового аналізу на умовах аутсорсингу;

**3 етап.** *Організаційно-методичний етап* (безпосереднє надання послуг);

<sup>93</sup> Зорій О.М. Особливості застосування аутсорсингу / О.М. Зорій, Т.В. Коваленко // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 14. – № 3. – С. 18-28

<sup>94</sup> Иванов И.Н. Аутсорсинг как метод менеджмента / И.Н. Иванов, В.Н. Смирнова // Журнал «Инициативы XXI века». – 2012. – № 2. – С. 86-88

<sup>95</sup> Котляров И.Д. Принятие аутсорсером решения о сотрудничестве с заказчиком на основе критерия ожидаемого экономического эффекта / И.Д. Котляров // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. – 2013. – № 7. – С. 15-20.

<sup>96</sup> Курбанов А.Х. Алгоритм управления отношениями с аутсорсером / А.Х. Курбанов // Современные исследования социальных проблем. – 2012. – № 1. – С. 25-36.

<sup>97</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>98</sup> Мухина И.С. Модель определения и передачи процессов на аутсорсинг / И.С. Мухина // Экономика и предпринимательство. – 2013. – № 12 (ч.4). – С. 609-611.

<sup>99</sup> Новіченко Л.С. Належна організація співпраці в умовах аутсорсингу як запорука ефективного ведення бухгалтерського обліку процесу сек'юритизації активів / Л.С. Новіченко // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. – Випуск № 8. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015 р. – С. 1149-1153.

<sup>100</sup> Хейвуд Дж. Брайан Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; [пер. с англ.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 176 с.

**4 етап.** *Оцінка результатів аутсорсингу маркетингового аналізу:* контроль виконання умов договору; оформлення та підписання Звіту та Акту про надані послуги; оцінка ефективності проведення маркетингового аналізу на умовах аутсорсингу.

Як бачимо, прийняттю рішення про перехід на аутсорсинг має передувати ретельне обґрунтування його доцільності та ефективності. Так, А.Н. Шеянова [101, с. 12] звертає увагу на те, що «головним перешкоджаючим фактором розвитку аутсорсингу є відсутність фінансових моделей розрахунку ефективності. Нерідко рішення про виділення активів зі складу компанії керівники приймають без необхідного обґрунтування».

У продовження зазначеного, цілком погоджуємося з висновками О.А. Демчевої, що «ключовим критерієм для прийняття рішення про передачу тієї чи іншої функції на аутсорсинг виступає оцінка ефективності використання даного інструменту. Така оцінка повинна проводитися з урахуванням індивідуальних особливостей кожного підприємства і включати в себе не лише розрахунок явної економії (за рахунок скорочення споживання ресурсів), але й врахування прихованої економії, яка пов'язана, перш за все, зі скороченням кількості об'єктів управління та контролю. Позитивний ефект може виражатися як у вигляді безпосередньої економії ресурсів на виконання тієї чи іншої функції, так і в підвищенні якості їх виконання» [102, с. 14-16].

Разом з тим, Л.Т. Хугаєва наголошує, що «при розрахунках економічної ефективності аутсорсингу повинна бути забезпечена умова «рівності дій сторін», яка передбачає: врахування всіх прямих супутніх вигід та втрат усіх учасників аутсорсингових процесів, а також якісних змін у суміжних сферах діяльності; аналіз витрат і результатів у різні періоди часу та у зв'язку з цим їхнє приведення до єдиної точки відліку часу; оцінка витрат і результатів аутсорсингу за весь термін його застосування; облік ризику та невизначеностей, що утворюються в процесі аутсорсингу при розрахунку показників ефективності; багатоваріантність методів розрахунку витрат і результатів на всіх етапах життєвого циклу аутсорсингу» [103, с. 96-97].

---

<sup>101</sup> Шеянова А.Н. Аутсорсинг как форма хозяйственных взаимоотношений (на примере железнодорожной инфраструктуры): автореф. дис.на соискание уч. степени к.э.н.: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: сферы услуг)”. / А.Н. Шеянова. – Самара, 2006. – 22 с.

<sup>102</sup> Демчева Е.А. Научно-технический аутсорсинг как инструмент управления развитием химических предприятий: автореф. дис. на соискание уч. степени к.э.н.: специальность 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством: логистика; экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность” / Е.А. Демчева. – Москва, 2008. – 24 с.

<sup>103</sup> Хугаева Л.Т. Эффективность аутсорсинга на предприятии / Л.Т.Хугаева // TERRA ECONOMICUS. – 2011. – Том 9. № 2. Часть 2. – С. 96-98.



У даний час існує досить значна кількість як зарубіжних, так і вітчизняних праць, в яких запропоновано різні моделі та методи обґрунтування доцільності застосування аутсорсингу, що насамперед пов'язано з різними підходами до оцінки ефективності та різноманітним видів аутсорсингу, для кожного з яких може бути запропоновано індивідуальний розрахунок.

Загалом, сучасні методи прийняття рішення щодо доцільності застосування аутсорсингу та оцінки його ефективності можна умовно об'єднати у дві групи: схематичні та розрахунково-економічні.

Схематичні методи пов'язані з використанням матриць (моделей), алгоритмів та графіків і, насамперед, спрямовані на визначення в цілому необхідності та доцільності передачі того чи іншого бізнес-процесу (діяльності, функції) на аутсорсинг. Використання матричного методу для оцінки ефективності використання аутсорсингу досить детально охарактеризовано у наступних працях [104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116]. Переважаючою є думка, що такий підхід є простим для розуміння та відносно ефективним для використання. В основному матриці аутсорсингу призначені для прийняття рішення: «виготовляти» чи «купувати». При цьому, основною відмінністю існуючих матриць між собою є критерії оцінки бізнес-процесів (функцій). Найбільш поширені матриці аутсорсингу наведено в таблиці 2.

<sup>104</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>105</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций / Б.А. Аникин. – М.: Инфра-М, 2003. – 192 с.

<sup>106</sup> Грибова Ю.Н. Аутсорсинг как фактор повышения эффективности деятельности промышленных предприятий / Ю.Н. Грибова, А.В. Боговиз // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2010. – № 3. – С. 45-48.

<sup>107</sup> Исавнин А.Г. Метод оценки целесообразности применения производственного аутсорсинга / Исавнин А.Г., Фархутдинов И.И. // Региональная экономика: теория и практика. – 2013. – №4. – С. 16-20.

<sup>108</sup> Курбанов А.Х. Методика оценки целесообразности использования аутсорсинга / А.Х. Курбанов // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – № 1. – 231 с.

<sup>109</sup> Курбанов А.Х. Аутсорсинг: история, методология, практика / А.Х. Курбанов, В.А. Плотноков. – М.: ИНФРА-М, 2013.

<sup>110</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>111</sup> Митрофанова Е.В. Как оптимизировать бизнес-модель компании / Е.В. Митрофанова // Журнал «Финансовый директор». – 2005. – № 7-8. – С. 25-32

<sup>112</sup> Моисеева Н.К. Аутсорсинг в развитии делового партнерства / Н.К. Моисеева, О.Н. Малютина, И.А. Москвина; под ред. Н.К. Моисеевой. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 240 с.

<sup>113</sup> Мухина И.С. Анализ существующих подходов к оценке эффективности использования аутсорсинга / И.С. Мухина // Корпоративное управление. – 2008. – №6. – с. 111-115.

<sup>114</sup> Попов И.С. Аутсорсинг в управлении бизнес-функциями предприятия / И.С. Попов // Вестник Академии. – М.: ООО «Антей XXI», 2012. – №4. – С. 138-139.

<sup>115</sup> Фархутдинов И.И. Методика оценки целесообразности применения производственных моделей сорсинга / И.И. Фархутдинов, А.Г. Исавнин // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2016. – N8(341). – с. 158-171.

<sup>116</sup> Хлебников Д. Аутсорсинг как инструмент снижения затрат и оптимизации бизнес-системы. [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.iteam.ru/publications/strategy/section\\_16/article\\_222/](http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_16/article_222/)

Таблиця 2. «Матриці аутсорсингу»

Назва 1	Характеристика 2
Модель аутсорсинга «Pricewarehouse Coopers» [ <sup>117</sup> ; <sup>118</sup> ]	Прийняття рішення щодо використання аутсорсингу базується на використанні двох факторів: конкурентоспроможність операцій (значення: конкурентна, неконкурентоспроможна) та її стратегічна значимість (значення: стратегічна, нестратегічна). Поєднання цих факторів в матриці дає чотири варіанти рішення щодо передачі бізнес-процесу на сторону: залишити все як є; реорганізація; обговорення (подальший аналіз) та аутсорсинг (рис. 5).
Модель McKinsey [ <sup>119</sup> ]	Суть моделі полягає в тому, що на деякому полі відкладаються дві осі координат: X – залучення до технологічного ланцюга створення цінностей для споживача (ступінь залучення оцінюється експертами) та Y – рентабельність непрофільних активів дохідність (оцінюється з точки зору чистих витрат та вкладу в прибуток компанії). На ній повинні бути рознесені у вигляді точок бізнес-одиниці (підрозділи)
Матриця BCG (Boston Consulting Group) [ <sup>120</sup> ; с. 25; <sup>121</sup> , с. 139]	Охоплює п'ять ключових елементів: 1) стратегічний вплив (чи буде створена стратегічна та конкурентна перевага); 2) фінансовий вплив (чи є можливість знизити витрати); 3) бізнес-вплив (чи є можливість підвищення якості, отримання доступу до нових навиків та технологій); 4) бізнес-ризик (які існують ризики при використанні аутсорсингу: стратегічні, ризики країни, репутаційні, операційні); 5) можливість здійснення (якими є доступність необхідних послуг, стабільність ринку аутсорсингу, наявність юридичних обмежень)
Матриця аутсоринга Д. Хлебнікова [ <sup>122</sup> ; <sup>123</sup> , с. 113; <sup>124</sup> ]	Результат творчого розвитку та комбінації моделей McKinsey та PricewarehouseCoopers з матрицею BCG. В рамках даної матриці задано два виміри (фактори): «стратегічна важливість» та «якість компетенцій / робіт / результатів у порівнянні з конкурентами та ринком взагалі». Об'єкт дослідження, який може бути як окремим виробництвом, так і підрозділом, видом робіт, конкретним спеціалістом (як носій певної компетенції), розмежовується по восьми основних квадратах матриці 3x3: «Навчайся (розвивай) та співпрацюй з лідером галузі»; «Ліквідуй структуру, купи результати у лідера галузі»; «Ліквідуй структуру, купи результати на ринку (тендери)»; «Розвивай компетенції і активи (інвестуй)»; «Ліквідуй структуру, купи результати на ринку (переведення персоналу)»; «Захищай компетенції та активи»; «Виділяй дочірні і/або залежні товариства (диверсифікація)»; «Виділяй дочірні і/або залежні товариства (продаж)». Центральний квадрат (дев'ятий) має окреме призначення – якщо при аналізі об'єкт дослідження попадає до нього, то значить щось неправильно аналізується

<sup>117</sup> Исавнин А.Г. Метод оценки целесообразности применения производственного аутсорсинга / Исавнин А.Г., Фархутдинов И.И. // Региональная экономика: теория и практика. – 2013. – №4. – С. 16-20.

<sup>118</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>119</sup> Матрица аутсорсинга. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://markgroup.ru/articles/article\\_1\\_4](http://markgroup.ru/articles/article_1_4)

<sup>120</sup> Митрофанова Е.В. Как оптимизировать бизнес-модель компании / Е.В. Митрофанова // Журнал «Финансовый директор». – 2005. – № 7-8. – С. 25-32

<sup>121</sup> Попов И.С. Аутсорсинг в управлении бизнес-функциями предприятия / И.С. Попов // Вестник Академии. - М.: ООО «Антей XXI», 2012. - №4. – С. 138-139.

<sup>122</sup> Матрица аутсорсинга. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://markgroup.ru/articles/article\\_1\\_4](http://markgroup.ru/articles/article_1_4)

<sup>123</sup> Мухина И.С. Анализ существующих подходов к оценке эффективности использования аутсорсинга / И.С. Мухина // Корпоративное управление. – 2008. – №6. – с. 111-115.

<sup>124</sup> Хлебников Д. Аутсорсинг как инструмент снижения затрат и оптимизации бизнес-системы. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.iteam.ru/publications/strategy/section\\_16/article\\_222/](http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_16/article_222/)

1	2
Модель IBS [125]	Рішення приймається з використанням матриці, запропонованої консультантом компанії Є.В. Митрофановою. В основі матриці лежить два параметри: фінансові (по осі X відкладається відношення вартості послуг всередині до вартості аналогічної послуги на ринку за рівнями) та якісні характеристики (ось Y - оцінка в бальному еквіваленті за рівнями). Дана матриця передбачає чотири рівня (стратегічні пріоритети; економічна ефективність; можливість управління послугами, переданими на аутсорсинг; надійність і ризику) та чотири варіанти вирішення: застосування аутсорсингу; розвиток бізнес-функції; розвиток або аутсорсинг (залежить від політики компанії щодо бізнес-функції) та виділення конкурентної бізнес-функції в окремий бізнес
Модель Б.О. Анікіна та І.Л. Рудої [126, 127]	Для виявлення бізнес-процесів, які доцільно передати на аутсорсинг, використовується матриця «рівень стратегічної важливості компетенцій – якість компетенцій». До першої групи входять процеси, які повинні бути негайно передані на сторону; до другої – процеси, що володіють конкурентними перевагами, але не представляють великого значення для основної діяльності; до третьої – процеси, що дозволяють отримати унікальні переваги перед конкурентами; до четвертої – процеси, що мають неповні компетенції, проте компенсувати цей недолік можна використанням часткового аутсорсингу. Для груп 1, 2 і 4 аналізується економічна ефективність аутсорсингу
Матриця Н.К. Моїсєєвої, О.М. Малютіної та І.О. Москвіної [128, 129]	Матриця будується на основі двох факторів: стратегічна важливість і рівень компетентності. Стратегічна важливість визначається кількістю ключових факторів успіху, на які впливає бізнес-процес. Рівень компетентності знаходиться на основі експертного методу і має чотири варіанти рішень: А – високий рівень, В – середній рівень, С – низький рівень, D – незадовільний рівень. Бізнес-процеси, які потрапили в зону високого рівня перетворень, підлягають більш детальному аналізу. Стратегічна значимість передачі бізнес-процесу на аутсорсинг визначається за наступними умовами: процес не входить в сферу ключових компетенцій компанії – 3 бали; вимоги до якості виконання не такі високі – 2 бали; високий рівень стандартизації – 2 бали; мала взаємозалежність функцій, наявність сумісності ІТ-системи – 1 бал; є можливість поліпшити становище на ринку за рахунок передачі бізнес-процесу на аутсорсинг – 1 бал. Після підсумовування балів приймається рішення про доцільність аутсорсингу. Потім для прийняття остаточного рішення про доцільність аутсорсингу проводиться аналіз бізнес-процесу за основними критеріями: якість виконання; вартісний характер; часу; право виконання
Матриця А.Х. Курбанова [130, 131]	У моделі використовуються два фактори: індекс доцільності аутсорсингу / інсорсингу і рівень ефективності системи. Показник «індекс доцільності аутсорсингу / інсорсингу» є інтегральним показником, який включає вартісні і якісні критерії процесу. Набори критеріїв можуть варіюватися в залежності від типу розглянутого процесу. Координатний простір матриці розділено на чотири поля: поле 1 – прийняття рішення про аутсорсинг; поле 3 – прийняття рішення про інсорсинг; поле 2,4 – необхідність більш детального аналізу

<sup>125</sup> Митрофанова Е.В. Как оптимизировать бизнес-модель компании / Е.В. Митрофанова // Журнал «Финансовый директор». – 2005. – № 7-8. – С. 25-32

<sup>126</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>127</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>128</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>129</sup> Моисеева Н.К. Аутсорсинг в развитии делового партнерства / Н.К. Моисеева, О.Н. Малютина, И.А. Москвина; под ред. Н.К. Моисеевой. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 240 с.

<sup>130</sup> Курбанов А.Х. Методика оценки целесообразности использования аутсорсинга / А.Х. Курбанов // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – № 1. – 231 с.

<sup>131</sup> Курбанов А.Х. Аутсорсинг: история, методология, практика / А.Х. Курбанов, В.А. Плотников. – М.: ИНФРА-М, 2013.

Як зазначає А.С. Фірсова, застосування «матриць аутсорсингу» є найпоширенішим і затребуваним методом, проте суттєвим недоліком таких матриць є їх двохфакторність [132]. Крім того, вони не завжди дозволяють врахувати специфіку галузі і отримати однозначний висновок щодо необхідності і доцільності аутсорсингу.

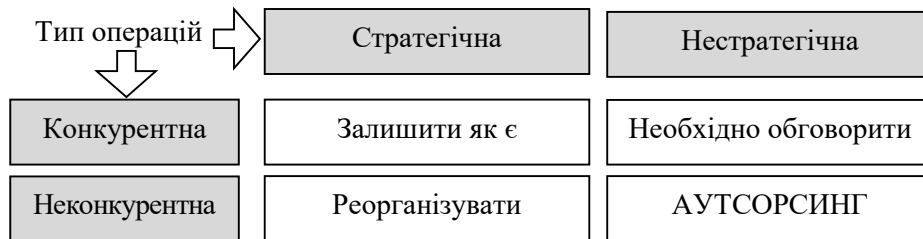


Рис. 5. Модель PricewarehouseCoopers [133, с. 17; 134, с. 151]

Розрахунково-економічні методи передбачають оцінку економічного ефекту та економічної ефективності на основі використання певних математичних розрахунків, зокрема, шляхом аналізу відповідних витрат замовника і постачальника аутсорсингових послуг; оцінки результату від виконання певних бізнес-процесів власними силами та на умовах аутсорсингу; порівняння доходів і витрат до та після впровадження аутсорсингу, а також розрахунку комплексного (інтегрального) показника ефективності.

Дослідження сучасних методик економічного обґрунтування аутсорсингу показало, що в основному оцінка ефективності аутсорсингу зводиться до зіставлення власних витрат і витрат на аутсорсинг [135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 380, 381, 382, 383, 384, 385, 386, 387, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 405, 406, 407, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 423, 424, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, 437, 438, 439, 440, 441, 442, 443, 444, 445, 446, 447, 448, 449, 450, 451, 452, 453, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 471, 472, 473, 474, 475, 476, 477, 478, 479, 480, 481, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 488, 489, 490, 491, 492, 493, 494, 495, 496, 497, 498, 499, 500, 501, 502, 503, 504, 505, 506, 507, 508, 509, 510, 511, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 518, 519, 520, 521, 522, 523, 524, 525, 526, 527, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 539, 540, 541, 542, 543, 544, 545, 546, 547, 548, 549, 550, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 559, 560, 561, 562, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584, 585, 586, 587, 588, 589, 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 600, 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607, 608, 609, 610, 611, 612, 613, 614, 615, 616, 617, 618, 619, 620, 621, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 630, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637, 638, 639, 640, 641, 642, 643, 644, 645, 646, 647, 648, 649, 650, 651, 652, 653, 654, 655, 656, 657, 658, 659, 660, 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 668, 669, 670, 671, 672, 673, 674, 675, 676, 677, 678, 679, 680, 681, 682, 683, 684, 685, 686, 687, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699, 700, 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 729, 730, 731, 732, 733, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 778, 779, 780, 781, 782, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843, 844, 845, 846, 847, 848, 849, 850, 851, 852, 853, 854, 855, 856, 857, 858, 859, 860, 861, 862, 863, 864, 865, 866, 867, 868, 869, 870, 871, 872, 873, 874, 875, 876, 877, 878, 879, 880, 881, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 889, 890, 891, 892, 893, 894, 895, 896, 897, 898, 899, 900, 901, 902, 903, 904, 905, 906, 907, 908, 909, 910, 911, 912, 913, 914, 915, 916, 917, 918, 919, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928, 929, 930, 931, 932, 933, 934, 935, 936, 937, 938, 939, 940, 941, 942, 943, 944, 945, 946, 947, 948, 949, 950, 951, 952, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963, 964, 965, 966, 967, 968, 969, 970, 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979, 980, 981, 982, 983, 984, 985, 986, 987, 988, 989, 990, 991, 992, 993, 994, 995, 996, 997, 998, 999, 1000]

<sup>132</sup> Фірсова С.А. Инструменты оценки аутсорсинга непрофильных бизнес-функций, 2010. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.nrconsulting.ru/lib/articles/?id=3>

<sup>133</sup> Исавнин А.Г. Метод оценки целесообразности применения производственного аутсорсинга / Исавнин А.Г., Фархутдинов И.И. // Региональная экономика: теория и практика. – 2013. – №4. – С. 16-20.

<sup>134</sup> Махмутов И.И. Методы и модели аутсорсинга / И.И. Махмутов, И.А. Муртазин, А.Н. Карамышев // Социально-экономические и технические системы: исследование проектирование, оптимизация. – 2015. – Т. 1, № 1(64). – С. 133-157.

<sup>135</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>136</sup> Аникин Б.А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций / Б.А. Аникин. – М.: Инфра-М, 2003. – 192 с.

<sup>137</sup> Давыдкин Е.В. Оценка эффективности передачи бизнес-процесса на аутсорсинг / Е.В. Давыдкин, Д.М. Назаров // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2011. – № 4. – С. 62-69.

<sup>138</sup> Дубровская Т.Н. Эффективность работы предприятий на условиях аутсорсинга / Т.Н. Дубровская // Вестник МГСУ. – 2016. – № 4. – С. 108-118

<sup>139</sup> Зеленський М.В. Методичний підхід до оцінювання ефективності застосування аутсорсингу логістичних функцій на машинобудівному підприємстві / М.В. Зеленський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2014. – № 4(28). – С. 103-121.

<sup>140</sup> Казанцева С.М. Проектирование организационных систем на основе аутсорсинга бизнес-процессов. Тюмень: ТТИМЭУП, 2003. – 208 с.

<sup>141</sup> Логіненко Л.О. Аутсорсинг як інструмент оптимізації та підвищення ефективності бізнесу / Л.О. Логіненко, Ю.Ю. Фролова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 6(48). – С. 115-125.

<sup>142</sup> Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л.С. Скакун; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 335 с.

<sup>143</sup>]. Зокрема, Н.М. Шмиголь, стверджує, що економічна ефективність використання аутсорсингу забезпечується лише в тому разі, якщо повні витрати виробника на залучення аутсорсингу не перевищують його витрат на реалізацію цього бізнес-процесу власними силами. Якщо ж така умова не виконується, то бізнес-процес краще виконувати власними силами [<sup>144</sup>, с. 194]. До подібної думки схиляються Л.О. Лігоненко і Ю.Ю. Фролова, які зазначають, що якщо собівартість бізнес-процесу, виконаного власними силами, більша за сукупні поточні витрати і втрати при купівлі такої послуги в аутсорсера, то перехід на аутсорсинг є виправданим з економічного погляду [<sup>145</sup>, с. 123]. Анікін Б.О. і Рудая І.Л. [<sup>146</sup>, с. 132] пропонують для оцінки власних витрат використовувати лише ті витрати, які зникають при використанні аутсорсингу. Якщо витрати власного виробництва менші витрат на придбання послуг аутсорсера, то використання аутсорсингу економічно обгрунтовано, в іншому випадку – недоцільно, тому що не призведе до скорочення витрат.

Для зіставлення власних витрат і витрат на аутсорсинг С.М. Казанцева [<sup>147</sup>, с. 130] наводить перелік статей витрат, які входять в ту і іншу групу. Так, власні витрати включають: виробництво та заробітну плату; сировину і логістику; капітал (оборотний); втрачену вигоду (трансакційні витрати на аутсорсинг). Аутсорсингові ж витрати – це очікувана зміна ціни; разові витрати на аутсорсинг; додаткові поточні витрати на аутсорсинг.

Поряд з цим, для обгрунтування доцільності застосування аутсорсингу багатьма дослідниками і практиками використовується класичний підхід до оцінки ефективності, який передбачає співвідношення між ефектом і понесеними витратами (використаними ресурсами) в різних формах [<sup>148</sup>; <sup>149</sup>; <sup>150</sup>].

Традиційний показник економічного ефекту є різницею між результатом або прибутком і витратами. Такий підхід до економічного аспекту ефективності є в даний час загально визнаним вітчизняними і зарубіжними ученими і широко використовується в економічній теорії і практиці для

<sup>143</sup> Шмиголь Н. М. Аутсорсинг як метод оптимізації суб'єкта господарювання / Н.М. Шмиголь // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2010. – № 4. – С. 194-197.

<sup>144</sup> Шмиголь Н. М. Аутсорсинг як метод оптимізації суб'єкта господарювання / Н.М. Шмиголь // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2010. – № 4. – С. 194-197.

<sup>145</sup> Логіненко Л.О. Аутсорсинг як інструмент оптимізації та підвищення ефективності бізнесу / Л.О. Логіненко, Ю.Ю. Фролова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 6(48). – С. 115-125.

<sup>146</sup> Анікін Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учеб. пособие / Б.А. Анікін, И.Л. Рудая // 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. – 332 с.

<sup>147</sup> Казанцева С.М. Проектирование организационных систем на основе аутсорсинга бизнес-процессов. Тюмень: ТТИМЭУП, 2003. – 208 с.

<sup>148</sup> Зеленський М.В. Методичний підхід до оцінювання ефективності застосування аутсорсингу логістичних функцій на машинобудівному підприємстві / М.В. Зеленський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2014. – № 4(28). – С. 103-121.

<sup>149</sup> Назаров Д. М. Применение нечетко-интервального подхода к оценке эффективности бизнес-процессов / Д.М. Назаров, А.Ю. Голошумов // Изв. Урал. гос. экон. ун-та. – 2010. – № 1 (27).

<sup>150</sup> Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л.С. Скакун; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 335 с.

побудови різноманітних показників ефективності [<sup>151</sup>, с. 105].

Хугаєва Л.Т. [<sup>152</sup>, с. 96] зазначає, що в цілому аутсорсинг для підприємства економічно вигідний, якщо дотримуються умови:

$$(ЗФП_1 + ЗА) < ЗФП_0;$$

$$ЄУП_1 > ЄУП_0,$$

де  $ЄУП_0$  і  $ЄУП_1$  – ефективність управління підприємством відповідно до і після аутсорсингу;  $ЗФП_0$  і  $ЗФП_1$  – загальні витрати підприємства на виконання функцій відповідно до і після до впровадження аутсорсингу;  $ЗА$  – додаткові витрати підприємства на отримання послуг від фірми-аутсорсера.

Цікавим є підхід польського науковця Ю.А. Желінського (J.A. Żeliński) [<sup>153</sup>, с. 172], який вважає, що для оцінювання ефективності аутсорсингу достатньо здійснити аналіз доходів і витрат організації. Відповідно, результатом аутсорсингу може бути: а) зниження витрат; б) зростання доходів; в) зростання доходів і зниження витрат. У такому випадку різниця між загальними доходами й витратами після впровадження аутсорсингу має бути більшою від різниці загальних доходів і витрат перед його впровадженням.

Також заслуговує на увагу методика аналізу аутсорсингових відносин, запропонована А.Х. Курбановим та В.А. Плотниковим [<sup>154</sup>], яка передбачає обчислення чотирьох видів критеріїв з подальшим розрахунком на їх основі інтегрального значення ефективності аутсорсингу. При цьому, інтегральне значення розраховується як добуток зазначених чотирьох критеріїв (критерій своєчасності надання послуг за договором аутсорсингу; критерій відповідності обсягів наданих послуг; критерій якості обслуговування споживачів; критерій економічності надання послуг). Далі на основі модифікованої шкали Харрінгтона оцінюється рівень результативності аутсорсингового процесу: 0,80-1,00 – дуже високий рівень; 0,63-0,80 – високий рівень; 0,37-0,63 – середній рівень; 0,20-0,37 – низький рівень; 0,00-0,20 – дуже низький рівень.

Враховуючи напрацювання вчених в частині питань оцінки ефективності аутсорсингу в цілому, слід зазначити, що переважна частина авторів дотримується позиції, що його доцільно використовувати виходячи з розміру отриманої економії. Разом з тим, слід враховувати, що використання лише кількісних показників оцінки ефективності аутсорсингу не дозволяє врахувати комплексну ефективність його застосування. Тому, вважаємо, що при оцінці

<sup>151</sup> Зеленський М.В. Методичний підхід до оцінювання ефективності застосування аутсорсингу логістичних функцій на машинобудівному підприємстві / М.В. Зеленський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2014. – № 4(28). – С. 103-121.

<sup>152</sup> Хугаєва Л.Т. Эффективность аутсорсинга на предприятии / Л.Т.Хугаева // TERRA ECONOMICUS. – 2011. – Том 9. № 2. Часть 2. – С. 96-98.

<sup>153</sup> Żeliński J.A. Outsourcing doradstwa podatkowego i rachunkowości w małej firmie. / J.A. Żeliński – Warszawa: ABC a Walters Kluwer Business, 2008. – 227 s.

<sup>154</sup> Курбанов А.Х. Аутсорсинг: история, методология, практика / А.Х. Курбанов, В.А. Плотников. – М.: ИНФРА-М, 2013.

ефективності застосування аутсорсингу маркетингового аналізу необхідно використовувати в комплексі кількісні та якісні показники оцінки ефективності.

З цього приводу О.В. Дідух зазначає, що «аналіз ефективності аутсорсингу необхідно здійснювати на основі як кількісних, так і якісних параметрів. За допомогою якісних параметрів можна оцінити, наскільки покращилася діяльність підприємства з точки зору якісної складової його функціонування, що впливає на збільшення попиту споживачів і прибутковість підприємства. Щодо формування системи кількісних показників оцінювання ефективності аутсорсингу, то вибір таких параметрів залежить від мети використання аутсорсингу, а також від встановлених кількісних вимог до його очікуваних результатів» [155, с. 85].

У підтвердження зазначеного, М.В. Зеленський у своїх дослідженнях до основних показників оцінки ефективності аутсорсингу транспортування та складування відносить цілий комплекс показників: економія витрат на аутсорсинг у порівнянні з вартістю виконання даних робіт власними силами (витрати на побудову власної структури, витрати на оплату праці працівникам, витрати щодо оподаткування зарплати, витрати на утримання довідково-правових систем, придбання ліцензійного програмного забезпечення, технічного забезпечення, канцелярські товари тощо), якість отриманих від аутсорсера логістичних послуг, постійність та безвідмовність роботи, економія часу, рентабельність, ліквідність, продуктивність праці, ефективність використання працівників підприємства, фондівдача, матеріаломісткість та ін. [156, с. 108].

З огляду на вище викладене, пропонуємо використовувати наступні показники якісної оцінки ефективності аутсорсингу маркетингового аналізу: збереження комерційної таємниці; забезпечення комплексної обробки поточної інформації як щодо зовнішнього середовища, так і ефективності діяльності підприємства в цілому; налагодження оптимальних та безперервних інформаційних потоків; оперативність, точність та релевантність наданої інформації для прийняття управлінських рішень; надання ефективних пропозицій щодо розширення ринків збуту продукції; розробка заходів для підтримки і підвищення рівня конкурентоспроможності продукції; досягнення поставлених маркетингових цілей; своєчасне надання звітних документів про обсяги наданих послуг з проведення маркетингового аналізу тощо.

Щодо кількісної оцінки ефективності застосування аутсорсингу маркетингового аналізу, то вона повинна базуватися на співвідношенні двох

---

<sup>155</sup> Дідух О.В. Аналіз ефективності використання аутсорсингу у господарській діяльності підприємств / О.В. Дідух // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: спеціальний випуск Інституту підприємництва та перспективних технологій. – 2012. – № 739. – С. 82-87

<sup>156</sup> Зеленський М.В. Методичний підхід до оцінювання ефективності застосування аутсорсингу логістичних функцій на машинобудівному підприємстві / М.В. Зеленський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2014. – № 4(28). – С. 103-121.

показників – економічного ефекту у вигляді економії, отриманої від організації і здійснення маркетингового аналізу в умовах аутсорсингу, та витрат, понесених для його отримання. Таке співвідношення пропонуємо назвати коефіцієнтом ефективності аутсорсингу маркетингового аналізу.

При цьому, економічний ефект аутсорсингу маркетингового аналізу полягає в отриманні економії витрат при проведенні маркетингового аналізу зовнішнім суб'єктом порівняно зі здійсненням аналітичних функцій маркетингу власними силами. Відповідно, економічний ефект аутсорсингу маркетингового аналізу є позитивним результатом залучення зовнішніх суб'єктів для здійснення маркетингового аналізу, який виражається в економії витрат.

Вочевидь, якщо розрахований коефіцієнту ефективності аутсорсингу маркетингового аналізу менше нуля, то витрати на аутсорсинг перевищують отриманий ефект від його використання, тому доцільніше маркетинговий аналіз проводити власними силами; якщо даний коефіцієнт більше нуля, то тоді доцільно маркетинговий аналіз віддати на аутсорсинг; якщо ж коефіцієнт дорівнює нулю, то доцільність здійснення маркетингового аналізу на умовах аутсорсингу визначатиметься на основі якісної оцінки ефективності аутсорсингу маркетингового аналізу.

Використання запропонованого методичного підходу до оцінки ефективності застосування аутсорсингу маркетингового аналізу дає змогу визначити доцільність використання такого способу організації маркетингового аналізу.

**Висновки.** Таким чином, технології аутсорсингу дозволяють вітчизняним підприємствам, використовуючи послуги зовнішніх висококваліфікованих аналітиків, які є неупередженими по відношенню до них, отримувати якісну та об'єктивну оцінку їх конкурентного положення на ринку, сильних сторін і проблемних аспектів в обслуговуванні клієнтів, особливостей організаційної структури та основних економічних показників, а також пропозиції щодо розширення ринків збуту продукції та підвищення рівня її конкурентоспроможності. Разом з цим, ключовим критерієм прийняття рішення щодо аутсорсингу маркетингового аналізу виступає оцінка ефективності використання даного інструменту, яку потрібно здійснювати комплексно, враховуючи не лише порівняння власних витрат з вартістю пропозиції аутсорсингу, а й наявність стратегічних і конкурентних переваг на кожному з етапів реалізації певного процесу чи функції, а також можливі ризики при використанні аутсорсингу (стратегічні, операційні, інвестиційні тощо).

Постійний моніторинг ефективності використання аутсорсингу як способу організації і здійснення маркетингового аналізу дозволить вчасно відмовитися від аутсорсингу у випадку, коли витрати, пов'язані з оплатою послуг аутсорсера, перевищуватимуть суму економії, пов'язану з відмовою від даної функції.



## ОСТАПЧУК Т.П.

кандидат економічних наук, доцент,  
Житомирського державного технологічного університету

### 2.5. ІНСТИТУТ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ОСНОВА ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З НИМИ

Починаючи розгляд питань права власності на земельні ресурси, хочеться пригадати цитату відомого американського економіста Генрі Джорджа (1839-1897) з його книги «Прогрес і бідність», а саме: «Звертаючись до минулого, ми можемо бачити скрізь, де тільки пробивається промінь світла, що всі народи, на перших щаблях свого розвитку, визнавали право спільної власності на землю, і що приватна власність стала, як узурпація, як створення сили і обману».

Так, дійсно, земельні відносини виникли ще в часи існування первісного суспільства, коли племенами встановлювалися межі мисливських територій. Власність на мисливські угіддя була недоторканною і відстоювалася у запеклій боротьбі<sup>1</sup>. Форми власності на землю постійно змінювалися, переходячи від суспільної до приватної та навпаки, при цьому виникали відносини землекористування.

В Україні питання права власності на земельні ресурси почали підніматися, коли 15 березня 1991 року всі землі Української РСР були проголошені об'єктом земельної реформи<sup>2</sup>.

Земельна реформа, в свою чергу, виступала складовою частиною економічної реформи здійснюваної в Україні у зв'язку з переходом економіки держави до ринкових відносин. Завданням цієї реформи був перерозподіл земель з одночасною передачею їх у приватну та колективну власність, а також у користування підприємствам, установам і організаціям з метою створення умов для *рівноправного розвитку різних форм господарювання на землі, формування багатокладної економіки, раціонального використання та охорони земель* (курсив – Остапчук Т.П.)<sup>3</sup>. Крім того, в ході проведення земельної реформи, передбачалося й закріплення прав власності або користування землею як для фізичних осіб, так і для суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм власності. Мета була поставлена правильна – рівноправний розвиток різних форм господарювання, розвиток національної економіки держави, а також, що є одним з найважливіших завдань – раціонального використання та охорони земель. Але, для всіх категорій земель нашої країни, їх включення до економічного обороту стало неможливим. В першу чергу, це відносилось до земель сільськогосподарського призначення, на які

<sup>1</sup> Історія земельних реформ. URL: <http://www.zemres.rv.ua/storinki/ProDergkomzem /4.html> (дата звернення 27.07.2017 р.)

<sup>2</sup> Постанова Верховної Ради УРСР «Про земельну реформу» від 18.12.1990 № 563-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/563-12> (дата звернення 07.09.2017 р.)

<sup>3</sup> Постанова Верховної Ради УРСР «Про земельну реформу» від 18.12.1990 № 563-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/563-12> (дата звернення 07.09.2017 р.)

було проголошено мораторій щодо їх продажу. Це було пов'язано, зокрема з тим, що в геополітичному аспекті Україна, як і інші держави, які мають значні земельні ресурси, завжди розглядалася як пріоритетний об'єкт експансії. Так, з 1 січня 2018 року мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення може бути знятий, тому право власності на ці ресурси буде виступати основним проблемним моментом у його відображенні в економічній діяльності будь-якого суб'єкта господарювання.

Встановлення прав власності на земельні ресурси здійснюється в порядку, передбаченому Земельним кодексом України, в ньому закріплено, що право власності на землю - це право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками. Але основна проблема полягає в тому, що всі правові норми, що закріплені в земельному законодавстві, не передбачені в обліковому відображенні операцій з земельними ресурсами підприємств, установ та організацій. На практиці у суб'єктів земельних відносин виникає безліч питань та виявляються певні невідповідності в існуючих нормативно-правових документах, крім того спостерігається неузгодженість діючої нормативної бази з нормами бухгалтерського обліку. Про що свідчать дані про кількість судових рішень протягом 2013-2016 років, тільки по земельних частках (паях) – 117294, в тому числі щодо земельних часток (паїв) після приватизації – 5904 та щодо земельних часток (паїв) при формуванні пайового капіталу – 58<sup>4</sup>. Адже саме відсутність регламентованого чинним законодавством чіткого порядку відображення операцій із земельними ділянками викривлює інформацію в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності щодо прав їх використання, нівелюючи виконання майнових та організаційних прав власників корпоративних прав. Тому зараз існує нагальна потреба в розвитку методичних підходів до облікового забезпечення операцій з земельними ресурсами виходячи з фундаментальних основ прав власності на них, які прописані в нормативно-правових актах сфери земельних відносин та враховують досвід інших країн.

Більшість підприємств, установ, організацій мають в складі активів земельні ділянки, які є власними, перебувають в постійному користуванні або ж орендуються. Особливо великі їх площі у сільськогосподарських підприємств, де земля є засобом виробництва. У зв'язку із значною вартістю землі, відображення земельних ділянок в обліку чинить вагомий вплив на структуру активів та фінансовий стан підприємства в цілому. Тому земельні ділянки необхідно обліковувати згідно існуючих правил, повинна здійснюватися адекватна їх оцінка, а відповідно, надаватися повна та правдива інформація про стан їх використання.

Проте на сучасному етапі обліку земельних ресурсів приділяється недостатня увага, поряд з тим, що досить активно відбувається реформування земельних відносин на державному рівні. З аналізу існуючої практики укладання договорів, що посвідчують речові права на земельні активи, видно, що вона має

---

<sup>4</sup> Судові рішення щодо земельних часток (паїв) протягом 2013-2016 років. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua>. (дата звернення 15.08.2017 р.)

багато неточностей, а суттєві аспекти, що допоможуть достовірно відобразити факт отримання речового права в бухгалтерському обліку – взагалі відсутні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичні питання права власності на земельні ресурси, що виникають внаслідок неузгодженості законодавчого регулювання, розглядаються в наукових працях Ю.С. Бездушної, О.Н. Березинця, С.Г. Вегери, М.Я. Дем'яненка, К.П. Дудки, В.М. Жука, Н.Л. Жук, О.Л. Зайцева, Г.Г. Кирейцева, Т.Г. Китайчука, А.І. Коріненко, Ю.В. Кривенка, О.П. Кулинича, О.О. Любара, Р.І. Марусенка, Б.В. Мельничука, В.М. Метелиці, І.В. Мироненка, В.Б. Моссаковського Ю.М. Мудрика, В.В. Новодворської, С.М. Остапчука, С.В. Руденка, П.Т. Саблука, Л.К. Сука, І. Хмелевського, В.П. Яніцького та інших.

Проте багато питань залишаються невирішеними, особливо, які стосуються саме достовірності відображення в обліку виникнення прав власності (володіння, користування, розпорядження) на земельні ресурси.

**Метою дослідження** є розвиток методичних підходів до облікового відображення операцій, пов'язаних з правом власності та іншими речовими правами на земельні активи в діяльності різних суб'єктів господарювання.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Право приватної власності на земельну ділянку є найбільш повним правом на землю і передбачає правомочність володіння, користування та розпорядження, що законодавчо закріплено. Суб'єкт права власності на земельну ділянку має повне право розпорядження нею, на відміну від усіх інших речових прав на землю.

В.М. Жук зазначає, що при формуванні обліково-оціночного забезпечення включення землі до економічного обороту необхідно враховувати не тільки економічні режими землекористування, а й правові<sup>5</sup>, які є підставою для побудови чотирьох облікових моделей: модель постановки на облік власних земельних ділянок, модель постановки на облік земельних ділянок отриманих в довгострокову оренду та набутих за договором емфітевзису, модель постановки на облік прав користування землями державної та комунальної власності та модель постановки на облік земельних ділянок отриманих в короткострокову оренду.

Для розкриття змісту права власності на земельні ділянки (прав володіння, користування, розпорядження) необхідно звернутися, в першу чергу, до юридичної літератури. За словами О. П. Кулинича, право приватної власності на земельну ділянку розглядається як «...найбільш повне право особи на земельну ділянку, яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб»<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія/ В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Корніненко. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки». 2013. 234 с., с. 169

<sup>6</sup> Кулинич О.П. Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf) (дата звернення 15.08.2017 р.)

Як об'єкт речового права власності земельна ділянка є нерухомим майном, щодо якого уповноважена особа, наділена правом приватної власності, та має право вчиняти широкий спектр дій, які не заборонені законом. Перелік дій, які може вчиняти власник земельної ділянки при здійсненні ним правомочностей власника, законом не визначається і не обмежується. Саме це характеризує право приватної власності на земельну ділянку як найбільш повне право за змістом, у порівнянні зі змістом інших речових прав на землю.

Як вважає О. П. Кулинич<sup>7</sup>, правомочність володіння земельною ділянкою як об'єктом права власності слід поділяти на два підвиди: титульне і фактичне. Титульне володіння виникає з моменту завершення оформлення права власності на земельну ділянку, яке полягає у проведенні його державної реєстрації та отриманні правостановлюючого документа (державного акта на право власності). Фактичне володіння власником земельною ділянкою проявляється у вчиненні власником активних дій, які спрямовані на об'єктивізацію титульного володіння і полягають у позначенні меж ділянки, регулюванні доступу до неї інших осіб. Крім того, фактичне право володіння земельною ділянкою має місце тоді, коли власник безпосередньо користується нею.

Основною правомочністю власника земельної ділянки є правомочність користуватися нею. В літературі зміст правомочності користування земельною ділянкою розглядається як особисте або виробниче використання земельної ділянки чи нерухомості в порядку та на умовах, встановлених земельним законодавством, для задоволення своїх життєвих потреб. Правомочність користування полягає в юридично забезпеченій можливості власника шляхом експлуатації речі отримувати із неї корисні властивості.

Кулинич О. П.<sup>8</sup> під правомочністю користування земельною ділянкою як об'єктом права приватної власності розуміє активні дії власника щодо використання корисних властивостей земельної ділянки як засобу виробництва, об'єкта операційного базису, природного ресурсу чи нерухомості відповідно до її цільового призначення.

Найменш дискусійним у правовій літературі є визначення юридичної природи такої правомочності власника землі як правомочність розпорядження. Її зміст полягає у законодавчо закріпленій можливості власника визначати юридичну долю речі. Правомочність «розпорядження майном у повному обсязі», на відміну від інших правомочностей власника, може належати тільки йому. До правомочностей розпорядження відноситься відчуження земельної ділянки

---

<sup>7</sup> Кулинич О.П. Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf) (дата звернення 15.08.2017 р.)

<sup>8</sup> Кулинич О.П. Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf) (дата звернення 15.08.2017 р.)

шляхом продажу, дарування, обміну, заповідання, передачі в оренду, зміни цільового призначення<sup>9</sup>.

Як стверджує О. П. Кулинич<sup>10</sup>, зміст правомочності власника щодо розпорядження земельною ділянкою необхідно розглядати в двох формах: розпорядження, яке пов'язане зі зміною ключових юридичних характеристик ділянки (земельне поліпшення), та розпорядження, пов'язане з переходом прав на земельну ділянку до інших осіб. Автор обґрунтовує це тим, що в обох випадках змінюється юридична частина ділянки.

Права на землю, які можуть виникати у різних суб'єктів, передбачають різні правомочності щодо земельних ділянок (табл. 1).

**Таблиця 1.** Правомочності суб'єкта щодо земельної ділянки залежно від прав на неї

№ з/п	Право	Правомочності суб'єкта права			Нормативний акт, який регулює право на землю
		Володіння	Користування	Розпорядження	
1	Власність	Наявне	Наявне	Наявне	Гл. 14 ЗКУ
2	Постійне користування	Наявне	Наявне	Відсутнє	Ст. 92 ЗКУ
3	Оренда	Наявне	Наявне	Обмежене (тільки шляхом передачі в суборенду)	Ст. 93 ЗКУ, Закон про оренду
4	Емфітевзис	Наявне	Наявне	Обмежене (тільки шляхом відчуження самого емфітевзису)	Гл. 16 ЗКУ, гл. 33 ЦКУ
5	Суперфіцій	Наявне	Наявне	Обмежене (тільки шляхом відчуження суперфіцію)	Гл. 16 ЗКУ, гл. 34 ЦКУ
6	Сервітут	Відсутнє	Обмежене	Відсутнє	Гл. 16 ЗКУ

\* На підставі даних<sup>11</sup>

Згідно таблиці 1 найбільше правомочностей має саме власник земельної ділянки. Права володіння та користування в повному обсязі, а також обмежене право розпорядження (щодо конкретних випадків) належать суб'єктам, які мають орендовану земельну ділянку, земельну ділянку, що використовується за договором емфітевзису чи суперфіцію. Отримання земельної ділянки в постійне користування супроводжується наданням правомочностей володіння та користування без права розпорядження. Найменше правомочностей має особа, на користь якої встановлено сервітут, оскільки така особа має лише право користування, проте воно є обмеженим.

На підставі аналізу правових норм та існуючої облікової практики було сформовано узагальнену схему взаємозв'язку прав на землю із об'єктами бухгалтерського обліку (рис. 1).

<sup>9</sup> Кулинич О.П. Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf) (дата звернення 15.08.2017 р.)

<sup>10</sup> Кулинич О.П. Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf) (дата звернення 15.08.2017 р.)

<sup>11</sup> Кобилянський В. Укладення та реєстрація договору земельного сервітуту// Все про бухгалтерський облік. 2010. № 69. С. 13-15

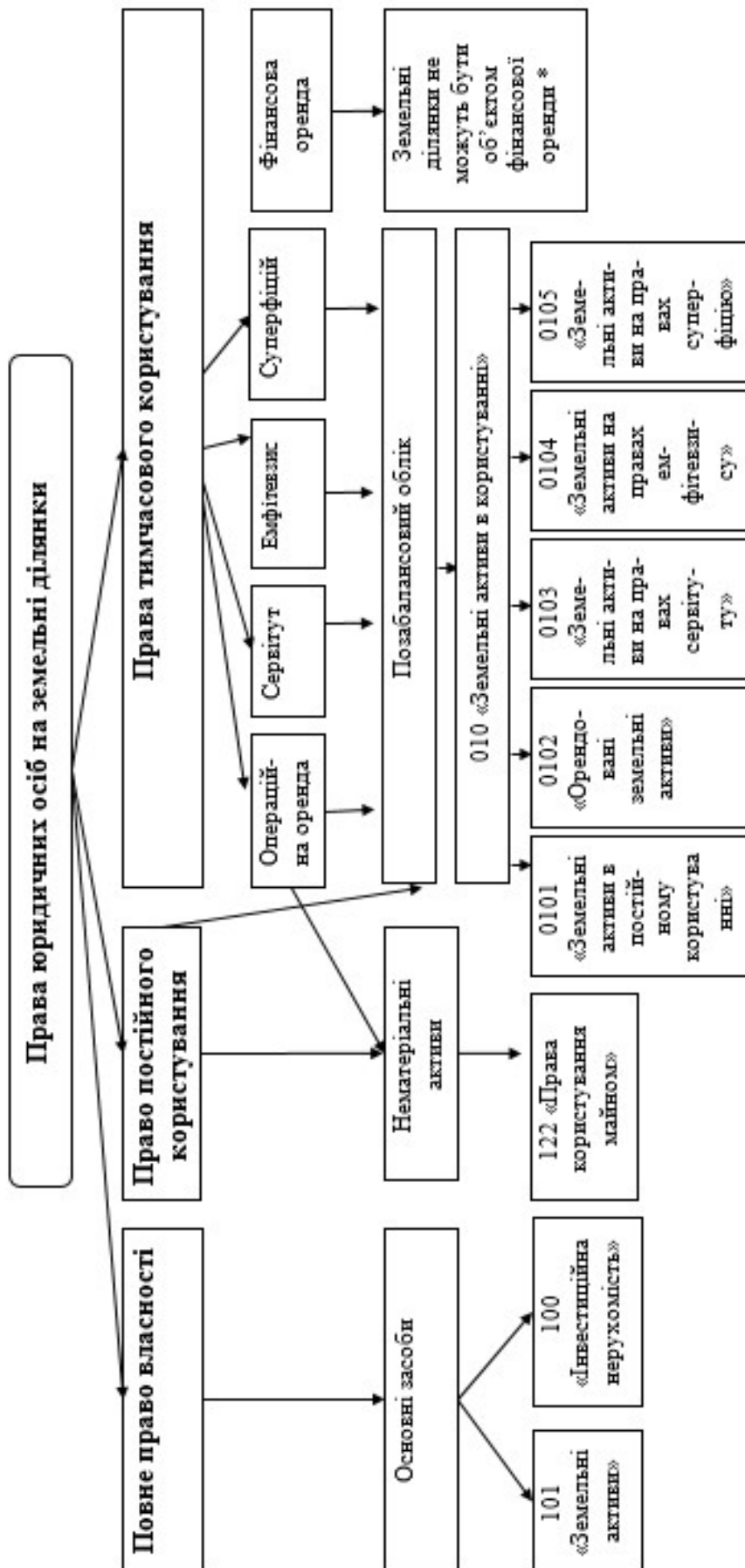


Рис. 1. Взаємозв'язок прав на землю із об'єктами бухгалтерського обліку\*\*

\* Відповідно до ст. 807 Цивільного кодексу України, п. 15 розділу X Земельного кодексу України

\*\* Власна розробка автора

Підтримується позиція, що обліковувати земельні ділянки, які належать підприємству на повному праві власності необхідно на субрахунку 101, проте, доцільно перейменувати його із «Земельні ділянки» на «Земельні активи», що пов'язано із більш правильним розумінням в бухгалтерському обліку економічного змісту одиниці земельних ресурсів, що підлягає обліку. Крім того, земельна ділянка, яка використовується підприємством може належати йому на різних правах, проте не усі вони підлягають обліку як основні засоби. Саме тому пропонується використовувати поняття земельні активи, яке позначатиме лише земельні ділянки, які належать підприємству на повному праві власності та відповідають вимогам визнання активами.

Виходячи з рисунку 1, земельні ділянки, які належать підприємству на повному праві власності, визнаються основними засобами, які слід відображати на субрахунку 101 «Земельні активи». Крім того, земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства можуть обліковуватися на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», що регулюється П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Право постійного користування землею слід визнавати нематеріальним активом (122 «Права користування майном») та відображати земельну ділянку, що перебуває в користуванні, позабалансом на рахунку 0101 «Земельні активи в постійному користуванні». Права тимчасового користування включають операційну оренду, права на земельний сервітут, емфітевзис та суперфіцій. Земельні ділянки в операційній оренді повинні обліковуватися позабалансом на рахунку 0102 «Орендовані земельні активи», а об'єктом фінансової оренди земельні ділянки визнаватися не можуть. Право на земельний сервітут, емфітевзис та суперфіцій слід відображати також позабалансом відповідно на рахунках 0103 «Земельні активи на правах сервітуту», 0104 «Земельні активи на правах емфітевзису», 0105 «Земельні активи на правах суперфіцію».

Взагалі земельні ресурси в Україні визнано об'єктом обліку із набуттям чинності П(С)БО 7 «Основні засоби», де земельні ділянки виділені як окрема група основних засобів. Як зазначалося раніше, не всі земельні ділянки підлягають відображенню в даній групі, що пов'язано із різними правами на них.

Підставою для обліку права власності на земельні ресурси є документ, який засвідчує це право та надає можливість визнання земельної ділянки активом. Як зазначає В.М. Жук, таким документом до 1 січня 2013 року був Державний акт про право власності на земельну ділянку, який видавався в паперовій формі. Зараз замість Державного акту на підтвердження державної реєстрації земельної ділянки видається витяг з Державного земельного кадастру про земельну

ділянку<sup>12</sup>. Щодо бухгалтерських документів, то для земельних ділянок не передбачено специфічних документів, а використовуються типові форми документування основних засобів (форми з шифром ОЗ). Дослідники таку обставину визнають негативною і наголошують на необхідності розробки спеціальних форм документування операцій з земельними ресурсами. Це пов'язано з особливістю землі як активу та непристосованістю існуючих документів для відображення даних про земельну ділянку, внаслідок чого їх інформативність є низькою.

Земельні ділянки, які належать підприємству на праві повної власності визнаються в обліку основними засобами, оскільки вони відповідають ознакам активу та за П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяються в окрему класифікаційну групу. Право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться; право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться над та під поверхнею ділянки на висоту і глибину, необхідні для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд<sup>13</sup>.

При придбанні земельна ділянка зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Придбані земельні ділянки зараховуються на баланс за загальними правилами, установленими П(С)БО 7 «Основні засоби» для визначення первісної вартості основних засобів, згідно якого до первісної вартості об'єкта основних засобів включаються:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

---

<sup>12</sup> Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: Колективна монографія/ В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, С.М. Остапчук. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 238 с., с. 114-115

<sup>13</sup> Хмелевський І. Купівля-продаж землі: бухгалтерський та податковий облік // Податки та бухгалтерський облік. 2008. № 20.С. 43-54



- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Виходячи з цього до первісної вартості придбаної земельної ділянки включається ціна придбання згідно договору купівлі-продажу, а також витрати, понесені підприємством у зв'язку з придбанням земельної ділянки (оплата послуг нотаріуса, сплата держмити, плата за видачу державного акта про право власності на землю).

Карп'як Я. С.<sup>14</sup> наголошує, що не виключена можливість придбання землі державної або комунальної власності. У цьому випадку продаж такої землі здійснюється шляхом проведення земельних торгів у формі аукціону, умовою участі в якому є сплата реєстраційного та гарантійного внесків. При цьому гарантійний внесок зараховується переможцю аукціону в рахунок сплати за придбану земельну ділянку і повертається решті учасників після закінчення аукціону, а реєстраційний внесок вважається платою організатору аукціону і не повертається за жодних умов. Ці витрати в обліку підприємства, яке придбало земельну ділянку державної або комунальної власності також включаються до первісної вартості.

На відміну від інших груп основних засобів, земельні ділянки не визнаються об'єктами амортизації, проте можуть переоцінюватися за умов, які є підставою для проведення дооцінки чи уцінки. Якщо на підприємстві прийнято рішення про здійснення переоцінки земельної ділянки, то на ту ж саму дату необхідно переоцінити усі інші земельні ділянки і в майбутньому регулярно переоцінювати їх, щоб не виникало суттєвих відхилень балансової вартості від справедливої.

Як зазначає І. Хмелевський<sup>15</sup>, справедливою вартістю землі є її ринкова вартість, яка використовується для переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку згідно Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок<sup>16</sup>. Тому справедлива вартість земельної ділянки може бути прирівняна до її експертної грошової оцінки.

---

<sup>14</sup> Карп'як Я. С. Особливості бухгалтерського та податкового обліку земельних ділянок. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009\\_647/63.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/63.pdf) (дата звернення 05.08.2017 р.)

<sup>15</sup> Хмелевський І. Купівля-продаж землі: бухгалтерський та податковий облік // Податки та бухгалтерський облік. 2008. № 20. С. 43-54

<sup>16</sup> Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 15.08.2017 р.)

Згідно МСБО 16 «Основні засоби» справедливу вартість землі та будівель визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, яка проводиться професійними оцінювачами<sup>17</sup>.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» прикладами окремих класів активів є: земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання. Таким чином, згідно міжнародних облікових стандартів земля також визнається основних засобом.

Згідно Положення з бухгалтерського обліку 6/01 «Облік основних засобів» Росії земельні ділянки є об'єктом основних засобів, а також капітальні вкладення в корінне покращення земель (осушувальні, зрошувальні та інші меліоративні роботи), аналогічно до відображення даних об'єктів в обліку України. Знос на земельні ділянки також не нараховується<sup>18</sup>.

Аналогом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в Росії є рахунок 08 «Вкладення в необоротні активи», до якого пропонується відкривати субрахунок 08-1 «Придбання земельних ділянок». На даному рахунку збираються витрати, пов'язані з придбанням, після чого сформована первісна вартість земельної ділянки переноситься на рахунок основних засобів<sup>19</sup>.

В Республіці Білорусь земельні ділянки, отримані у власність, обліковуються в складі основних засобів і відображаються по дебету рахунку 01 «Основні засоби». В Російській Федерації, Республіці Таджикистан, Азербайджанській Республіці земельні ділянки обліковуються в складі основних засобів<sup>20</sup>.

Виділення земельних ділянок на окремий синтетичний рахунок в складі нерухомого майна передбачено планом рахунків Ізраїлю: в групі 8 «Основні засоби» виділено синтетичний рахунок 01 «Земля і нерухомість»<sup>21</sup>.

В Чехії і Словацькій Республіці земельні ділянки включаються до синтетичного рахунку 03 «Довгострокові матеріальні активи, що не амортизуються»<sup>22</sup>. В Чехії в складі даного рахунку виділяється окремий

<sup>17</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>18</sup> Положение по бухгалтерському учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, затверджене наказом Минфина Росії від 30.03.2001 № 26н. URL: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2011/PBU\\_6.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/PBU_6.pdf) (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>19</sup> Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 31 жовтня 2000 р. № 94н. URL: [http://petrograd.biz/zakon/plan\\_schetov.php](http://petrograd.biz/zakon/plan_schetov.php) (дата звернення 15.08.2017 р.)

<sup>20</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : [монографія]. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 142

<sup>21</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : [монографія]. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 144

<sup>22</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : [монографія]. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 144

субрахунок для обліку землі 031 «Ділянки, а словацькій Республіці аналогічний рахунок 031 «Земля»<sup>23</sup>.

В США довгострокові матеріальні активи відображаються за видами таких активів на окремих синтетичних рахунках в групі «Власність, будівлі та обладнання». При цьому для обліку земельних ділянок та їх поліпшень призначені окремі синтетичні рахунки<sup>24</sup>.

В Німеччині земельні ділянки відображаються в групі рахунків 05 «Земельні ділянки, права на земельні ділянки і будівлі, включаючи будівлі на чужих земельних ділянках», що відноситься до довгострокових матеріальних активів і поділяється на рахунки<sup>25</sup>:

- 050 «Забудовані земельні ділянки»;
- 051 «Незабудовані земельні ділянки»;
- 052 «Права на земельні ділянки»;
- 053 «Виробничі будівлі»;
- 054 «Адміністративні будівлі»;
- 055 «Інші будівлі»;
- 056 «Поліпшення земельних ділянок»;
- 057 «Поліпшення будівель»;
- 059 «Житлові будівлі».

Практика обліку земельних ділянок в Австрії аналогічна до німецької.

В Узбекистані земельні ділянки, передані у власність, є основними засобами, в складі яких передбачені такі рахунки для їх обліку: 0110 «Земля», 0111 «Благоустрій землі»<sup>26</sup>.

В Болгарії земельні ділянки обліковуються в групі 20 «Довгострокові матеріальні активи» на синтетичному рахунку 201 «Землі, поприща», а також використовується рахунок 202 «Удобрення на землі (поприща). Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в Естонії об'єкти землі обліковуються на рахунках 1801 «Земля», 1811 «Земельні споруди», 1812 «Знос земельних споруд» в складі класу «Матеріальне основне майно»<sup>27</sup>.

Щодо ведення обліку за GAAP, то необхідно враховувати, що кожне підприємство самостійно розробляє план рахунків, проте даними стандартами

---

<sup>23</sup> Ткаченко Н. М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності // Вісник економічної науки України. 2010. № 2. С. 162 -165

<sup>24</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : [монография]. Новополюк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 145

<sup>25</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : [монография]. Новополюк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 145

<sup>26</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : [монография]. Новополюк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 146

<sup>27</sup> Ткаченко Н. М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності // Вісник економічної науки України. 2010. № 2. С. 162 -165

виділяються групи активів, зокрема земля відображається в складі основних засобів, головними підгрупами яких є земля, будівлі, обладнання<sup>28</sup>. Вартість землі, яка використовується в сільськогосподарських цілях, підлягає амортизації, що пояснюється втратою нею своїх родючих якостей з часом. Це є характерним і для міжнародних стандартів обліку<sup>29</sup>.

На підприємствах Польщі використовується типовий План рахунків бухгалтерського обліку, яким у класі 0 «Необоротні активи» передбачено рахунок 01 «Основні засоби», а також 04 «Інвестиції в нерухомість і права»<sup>30</sup>, які використовуються для обліку земельних ділянок.

Таким чином, земельні ділянки завжди визнаються необоротними активами, проте відображаються в складі різних рахунків або ж як окремий субрахунок.

В Україні у випадку отримання повного права власності на земельні активи при їх придбанні разом з нерухомістю існує два варіанти відображення таких операцій в обліку.

За першим варіантом земельна ділянка відображається як єдиний об'єкт разом із будівлею чи спорудою на рахунку 103 «Будівлі та споруди», який потрібно амортизувати.

Другий варіант передбачає можливість окремого обліку землі та будівлі чи споруди, що закріплено П(С)БО 7 «Основні засоби»: «якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів».

Вегера С. Г.<sup>31</sup> дотримується думки, що земельна ділянка не повинна обліковуватися разом з нерухомістю на одному рахунку, оскільки групувати інформацію потрібно за критерієм однорідності, необхідно дотримуватися різних підходів амортизації цих об'єктів. Проте в бухгалтерській звітності пропонується відображати земельну ділянку, будівлі та об'єкти благоустрою, як єдиний об'єкт нерухомості. Такий підхід автор обґрунтовує тим, що інформація про єдиний об'єкт нерухомості має важливе значення для прийняття управлінських рішень щодо інвестиційної та операційної діяльності, формування

---

<sup>28</sup> Макарова Л. А. Изучение GAAP: основы основ. Курс лекций: Лекция пятая URL: <http://gaar.ru/articles/49403/> (дата звернення 21.08.2017 р.)

<sup>29</sup> Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под. науч. ред. проф. М. Я. Штейнмана], Ч. II Планы счетов бухгалтерского учета / Н. М. Малюга, М. Я. Штейнман, Е. П. Боримская [Предисл. Ф. Ф. Бутынца], Житомир: ЖГТУ. 2009. 396 с.

<sup>30</sup> Ткаченко Н. М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності // Вісник економічної науки України. 2010. № 2. С. 162 -165

<sup>31</sup> Вегера С. Г. Земельный участок как объект бухгалтерского учета в составе единого объекта недвижимости // Развитие системы обліку аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація. Збірник тез доповідей учасників VIII міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.1930 – 14.03.2002). 26 березня 2010 рік. Київ, 2010. 186 с. С. 12 – 13

об'єктивної інформації про майновий стан підприємства, адже неможливо без завдання шкоди розділити земельну ділянку та об'єкти нерухомості, розміщені на ній.

Також існують проблеми щодо обліку земельних ділянок під водними об'єктами. Лисачевская В.С.<sup>32</sup> пропонує обліковувати земельну ділянку, що знаходиться під водоймою на субрахунку 101 «Земельні ділянки», а землі під гідроспорудами та вартість самих гідроспоруд відображати на рахунку 103 «Будинки та споруди».

За міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» земля і будови є окремими активами і в бухгалтерському обліку розглядаються окремо, навіть якщо вони були придбані разом. Земля має необмежений строк експлуатації і у зв'язку з цим не амортизується. Будівлі мають обмежений строк експлуатації і через це є активами, які амортизуються<sup>33</sup>.

Згідно МСБО 16 «Основні засоби», якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується протягом періоду вигод, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї.

Слід визнати, що правильною є позиція закріплена в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, яка є аналогічною до другого варіанту практики обліку землі та будівель чи споруд в Україні. Це можна пояснити тим, що при відображенні землі та будівель як єдиного об'єкту обліку, необґрунтовано завищується вартість групи основних засобів, що обліковуються на рахунку 103 «Будинки та споруди», внаслідок чого відбувається завищення витрат у зв'язку з нарахуванням амортизації, а відповідно – занижується сума доходу та прибутку. Разом з тим, інформація про земельну ділянку, наявну у власності підприємства, недоступна зовнішнім користувачам. Усе це суперечить таким принципам бухгалтерського обліку, як обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою.

Вартість земельної ділянки також не може збільшуватись за рахунок капітальних інвестицій на поліпшення земель. Для таких витрат призначена окрема класифікаційна група основних засобів – «Капітальні витрати на поліпшення земель». В складі цієї групи обліковуються капітальні вкладення у

---

<sup>32</sup> Лисачевская В. С. Особливості обліку земель водогосподарського призначення //Облік і аудит: теорія, практика, перспективи: матеріали міжнародної науково-практичної студентської конференції (17-19 червня 2005 р.) / М-во аграрної політики України, Таврійська державна агротехнічна академія. Мелітополь, 2005. № 5. С. 106 – 110

<sup>33</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf> (дата звернення 17.09.2017 р.)

поліпшення земель, а саме: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи<sup>34</sup>. Для цього призначений субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Відображення земельних ділянок, на які підприємство має повне право власності, в обліку слід відображати за наступною методикою.

**Таблиця 2.** Відображення в обліку операцій з земельними активами, на які підприємство має повне право власності \*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Придбання земельної ділянки</b>			
1	Придбано земельну ділянку для використання в господарській діяльності	152	631
2	Понесено витрати на оформлення прав на земельну ділянку	152	685
3	Введено земельну ділянку в експлуатацію	101	152
<b>Капітальні поліпшення земельної ділянки</b>			
1	Надано послуги з меліорації земельної ділянки	152	685
2	Відображено податок на додану вартість	641	685
3	Відображено поліпшення в складі основних засобів	102	152
4	Нараховано амортизацію на капітальне поліпшення земельної ділянки	23, 91, 92, 93, 94	131
<b>Реалізація земельної ділянки</b>			
1	Переведено земельну ділянку до активів утримуваних для продажу	286	101
2	Відображено дохід від реалізації земельної ділянки	377	712
3	Списано собівартість земельної ділянки	943	286
4	Отримано грошові кошти від покупця земельної ділянки	311	377
5	Списано залишкову вартість об'єкта капітального поліпшення реалізованої земельної ділянки	976	102
6	Списано знос об'єкта капітального поліпшення землі	131	102

\* Сформовано з використанням джерел<sup>35, 36, 37, 38</sup>.

Відповідно до таблиці 2 придбана земельна ділянка відображається спочатку в складі капітальних інвестицій, а при введенні її в експлуатацію переводиться до складу основних засобів на рахунок 101 «Земельні активи». При придбанні земельної ділянки ПДВ не відображається, що пов'язано із

<sup>34</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. – № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>35</sup> Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

<sup>36</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. – № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>37</sup> План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>38</sup> Сисак Е.О. Проблемні аспекти відображення земельних ресурсів у звітності підприємств. URL: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy/accounting-and-auditing/2857-sisak-sw> (дата звернення 07.09.2017 р.)

звільненням такої операції від оподаткування даним податком згідно ст. 197.1.21 Податкового кодексу України. Капітальні поліпшення земельної ділянки відображаються на окремому субрахунку та амортизуються аналогічно до інших основних засобів, на відміну від земельної ділянки, яка не підлягає амортизації. Залежно від того, з якою метою використовується земельна ділянка (виробничою, загальновиробничою, адміністративною, для збуту чи іншої операційної діяльності) обиратиметься рахунок витрат для нарахування амортизації. При реалізації земельної ділянки, її вартість переводиться до складу активів утримуваних для продажу, визнається дохід та списуються витрати. При цьому ПДВ не виникає аналогічно до придбання земельної ділянки. Проте згідно Податкового кодексу України при продажу землі визнається дохід, що є різницею між доходом від реалізації та витратами, пов'язаними із придбанням даної земельної ділянки, з урахуванням індексації. Крім того, в звітному періоді, на який припадає продаж земельної ділянки, податковими витратами визнається балансова вартість капітальних поліпшень даної земельної ділянки. В бухгалтерському обліку також варто списати залишкову вартість таких капітальних поліпшень та їх знос.

У фінансовій звітності земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства, в Балансі відображаються в першому розділі активу «Необоротні активи» в складі основних засобів, причому сума зносу не виділяється. Якщо земельна ділянка, ще не введена в експлуатацію, а перебуває на стадії реєстрації, сума витрат, які формують первісну вартість, відображається в рядку «Незавершені капітальні інвестиції». У випадку визнання земельної ділянки інвестиційною нерухомістю, залежно від оцінки, її вартість відображається в рядку «Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» або «Первісна вартість інвестиційної нерухомості».

Крім Балансу, земельні ділянки, що належать підприємству на праві власності, підлягають відображенню у другому та третьому розділах Приміток до річної фінансової звітності.

У другому розділі «Основні засоби» інформація про земельні ділянки розкривається в розрізі трьох груп – земельні ділянки, інвестиційна нерухомість, капітальні витрати на поліпшення земель. При цьому вартість земельних ділянок як інвестиційної нерухомості зазначається в одному рядку із іншими об'єктами інвестиційної нерухомості. В даному розділі наводяться початковий та кінцевий залишки об'єкта обліку, а також зміни, які відбулися протягом року: надходження, вибуття, переоцінка та інші зміни<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Наказ Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.00 № 302.URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 12.08.2017 р.)

В третьому розділі «Капітальні інвестиції» відображається вартість земельних ділянок та капітальних витрат на їх поліпшення, які не введені в експлуатацію, в рядку «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Досить часто підприємства не мають власних земельних ділянок, у зв'язку з високою їх вартістю, обмеженістю як ресурсу та неможливістю вільного вибору місця розташування, тому не можуть їх придбати, проте земля потрібна для ведення господарської діяльності або її розширення. Зокрема це стосується сільськогосподарських підприємств. Тому використовується такий спосіб залучення земельних ресурсів, як їх оренда, що є одним із видів тимчасового користування землею. Крім того підприємствам, установам та організаціям державної та комунальної власності земельні ділянки можуть надаватися у постійне користування з державного земельного фонду. Але питання обліку таких прав на земельні ділянки не достатньо врегульовані та не існує єдиного обґрунтованого підходу до їх бухгалтерського відображення.

На відміну від повного права власності на земельні ресурси право користування земельними ділянками реалізується у вигляді права оренди, права постійного користування, сервітуту, емфітевзису та суперфіцію.

Згідно статті 92 Земельного кодексу України<sup>40</sup> правом постійного користування земельною ділянкою називається право володіння та користування земельною ділянкою державної або комунальної власності, без визначення строку такого користування.

В.М. Жук в одній з чотирьох моделей, виділеній ним в концептуальних підходах до обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними, описав, що модель постановки на облік права користування земельною ділянкою із земель державної або комунальної власності включає<sup>41</sup>:

- 1) отримання Державного акту на право постійного користування земельною ділянкою;
- 2) експертну оцінку права користування ділянкою;
- 3) відображення права постійного користування земельною ділянкою в обліку.

Ми підтримуємо, позицію В.М. Жука, але акцентуємо увагу на те, що право постійного користування земельними ділянками не можна визнавати земельним активом, що повністю належить підприємству, оскільки право повної власності

---

<sup>40</sup> Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>41</sup>Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія/ В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Корніненко. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки». 2013. 234 с., с. 91



на землю згідно ст. 78 Земельного кодексу<sup>42</sup> є правом володіння, користування і розпорядження земельними ділянками. Тобто підприємство, якому надана в постійне користування земельна ділянка, не є її власником і не може нею розпоряджатися (реалізовувати чи передавати іншим особам, здавати в оренду тощо).

Право тимчасового користування включає права користування земельними ділянками протягом визначеного терміну, на відміну від права постійного користування, що надається довічно<sup>43</sup>.

Тимчасовими правами користування земельними ділянками можна вважати право оренди земельних ділянок, суперфіцій та емфітевзис, оскільки в кожному з даних видів ключовим є саме право користування, проте передбачаються різні умови їх використання, цілі використання, внаслідок чого виникає різниця між такими правами. Право сервітуту земельної ділянки також передбачає користування частиною земельної ділянки, проте таке користування є найбільш обмеженим та чітко обумовленим, щодо того, яким чином може використовуватися частина земельної ділянки та в яких випадках.

Відмінністю в постійному та тимчасовому користуванні є те, що земельна ділянка в постійне користування надається безоплатно, але лише певному колу суб'єктів без обмеження строків, а в тимчасове користування – може надаватися як за плату, так і безоплатно. Проте для оренди умови платності та строковості є обов'язковими. Крім права користування орендар або інший користувач земельної ділянки (за винятком сервітуарія) отримує також право володіння.

Оскільки орендована земельна ділянка залишається у власності орендодавця, то оренда визнається позабалансовим об'єктом обліку, як актив у тимчасовому користуванні. Сервітут, як ми вважаємо, також повинен відображатися позабалансом, проте на іншому рахунку окремо від орендованих необоротних активів.

Цікава пропозиція щодо визначення вартості права оренди земельної ділянки була висловлена В.М. Жуком<sup>44</sup>, він запропонував, що під час формування такої вартості необхідно застосовувати принцип залишку для землі, яким передбачається здійснення розподілу ринкового рівня чистого операційного доходу між фізичними компонентами зазначеної вартості – землею та земельними поліпшеннями.

---

<sup>42</sup> Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>43</sup> Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>44</sup> Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія/ В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Корніненко. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки». 2013. 234 с., с. 128

Якщо у користування як суперфіції чи емфітевзис передається земельна ділянка державної чи комунальної форми власності, то строк не може перевищувати 50 років, в інших випадках обмеження строків не встановлено, а передбачається укладення договору на невизначений строк, проте з можливістю розірвати договір, повідомивши про це другу сторону не менше, ніж за один рік. При постійному користуванні земельна ділянка не може вилучатися її власником, оскільки ним є держава або органи місцевого самоврядування.

Передбачається, що право постійного користування земельною ділянкою може набуватися підприємствами, установами та організаціями державної та комунальної власності; громадськими організаціями інвалідів України, їх підприємствами (об'єднаннями), установами та організаціями; релігійними організаціями України, статути (положення) яких зареєстровані згідно законодавства, лише для будівництва і обслуговування культових й інших будівель, що забезпечують їх діяльність.

На сьогодні дослідники дотримуються думки, що суб'єкт, який має право постійного користування земельною ділянкою, не отримує права розпорядження, то відповідно і не має контролю над нею, що не дозволяє визнавати таку земельну ділянку об'єктом основного засобу та відобразити її в обліку. Проте це стосується лише підприємств приватної форми власності, які до набрання чинності Земельним кодексом оформили землю в постійне користування.

Державні та комунальні підприємства вартість права постійного користування земельними ділянками відображають у складі нематеріальних активів у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»<sup>45</sup>. Для цього використовується субрахунок 122 «Права користування майном».

Проте на сьогодні прийнято Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», що вступило в дію з 1 січня 2015 року. Даним нормативно-правовим актом передбачається, що однією із груп нематеріальних активів є права користування майном, яка серед інших активів включає право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою<sup>46</sup>.

У зв'язку з цим постає питання, який порядок обліку права постійного користування земельними ділянками в державному секторі, є достовірнішим та

---

<sup>45</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 15.08.2017 р.)

<sup>46</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10/conv> (дата звернення 15.08.2017 р.)

відповідає його економічній суті, оскільки один нормативний документ повністю суперечить іншому.

Бюджетні установи обліковують землю, отриману в постійне користування, в складі основних засобів на рахунку 1011 «Земельні ділянки» разом із землею, якою володіють на правах власності. Причому, чітко регламентується, що земля і будівлі, які розміщені на ній, є окремими основними засобами і в бухгалтерському обліку відображаються окремо.

Вартість, за якою бюджетні установи обліковують право постійного користування на земельні ділянки, визначається за результатами експертної грошової оцінки цих земель<sup>47</sup>.

Аналогічно до власних земельних ділянок, право постійного користування повинно бути документально підтвержене. Воно посвідчується Державним актом на право постійного користування земельною ділянкою. Тільки після його отримання державні, комунальні та бюджетні підприємства, установи і організації повинні визнавати право постійного користування земельною ділянкою активом.

Вегера С. Г.<sup>48</sup> зазначає, що права користування земельними ресурсами в різних країнах відображаються по різному.

Так в Республіці Білорусь згідно з Інструкцією про використання плану рахунків для цілей відображення прав на використання майна передбачається балансовий рахунок «Нематеріальні активи» та позабалансовий рахунок «Нематеріальні активи, отримані в користування», проте законодавчо не закріплено, в яких випадках права користування обліковуватимуться в балансі, а в яких поза балансом.

В Російській Федерації права користування земельними ділянками, які придбаються починаючи з 1999 року, відображаються на рахунку витрат майбутніх періодів, що пов'язано з введенням норми про формування в обліку інформації про нематеріальні активи, які належать підприємству лише на праві власності, господарського відання, оперативного управління<sup>49</sup>.

В Узбекистані права користування земельними ділянками обліковуються в складі нематеріальних активів на рахунку 0440 «Права користування землею і

---

<sup>47</sup> Хмелевський І. Купівля-продаж землі: бухгалтерський та податковий облік // Податки та бухгалтерський облік. 2008. № 20. С. 43-54

<sup>48</sup> Вегера С. Развитие учета прав на земельный участок // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали науково-практичної конференції, 25 – 26 листопада 2010 р. / Тернопільський національний економічний університет / Михайло Семенович Пушкар (заг. ред.). Тернопіль, ТНЕУ, 2010. С. 174 -177

<sup>49</sup> Вегера С. Развитие учета прав на земельный участок // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали науково-практичної конференції, 25 – 26 листопада 2010 р. / Тернопільський національний економічний університет / Михайло Семенович Пушкар (заг. ред.). Тернопіль, ТНЕУ, 2010. С. 174 -177

природними ресурсами», проте прямо не вказується які саме права користування тут відображаються: постійного чи тимчасового<sup>50</sup>.

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік і звітність» Республіки Білорусь для обліку майна, що не перебуває у власності підприємства, використовуються позабалансові рахунки. У зв'язку з цим С. Г. Вегера робить висновок про необхідність відображення права постійного та строкового користування земельними ділянками позабалансом, а витрати на їх оформлення визнавати витратами майбутніх періодів. Оскільки підприємство не має права розпорядження земельними ділянками отриманими на праві постійного користування, а тому відсутня вимога контролю, що є передумовою відображення нематеріальних активів на балансі<sup>51</sup>.

Розглянувши вимоги законодавства, міжнародну практику, та розділивши усі речові права на такі, що є предметом цивільного обігу і такі, що не являються предметом цивільного обігу С. Г. Вегера<sup>52</sup> запропонувала порядок їх обліку (табл. 3).

**Таблиця 3.** Порядок обліку обмежених речових прав на земельні ділянки в Республіці Білорусь за С. Г. Вегерою \*

№ з/п	Вид права	Самостійний об'єкт речових прав		Додатковий характер до права власності	Відображення в обліку права на земельну ділянку
		є предметом цивільного обігу	не є предметом цивільного обігу		
1	Право постійного користування	–	+	–	На позабалансовому рахунку 012 «Нематеріальні активи, отримані в користування»
2	Право тимчасового користування	–	+	–	На позабалансовому рахунку 012 «Нематеріальні активи, отримані в користування»
3	Право оренди	+	–	–	В складі нематеріальних активів на рахунку 0410 «Права на користування земельними ділянками»
4	Сервітут	–	–	+	Не обліковується на рахунках бухгалтерського обліку

\* На підставі джерела<sup>53</sup>

<sup>50</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : монографія. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 160

<sup>51</sup> Вегера С. Развитие учета прав на земельный участок // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали науково-практичної конференції, 25 – 26 листопада 2010 р. / Тернопільський національний економічний університет / Михайло Семенович Пушкар (заг. ред.). Тернопіль, ТНЕУ, 2010. С. 174 -177

<sup>52</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : монографія. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 172

<sup>53</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : монографія. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 172

Виходячи з таблиці 3, С. Г. Вегера пропонує право постійного або ж тимчасового користування земельними ділянками відображати поза балансом, оскільки дані права не являються предметом цивільного обігу, тобто не можуть бути відчуженими, реалізуватися чи передаватися іншим особам відмінними способами. Право оренди автором пропонується відображати в складі нематеріальних активів, оскільки воно придбається та може передаватися іншим суб'єктам шляхом передачі в суборенду, тобто дане право являється предметом обігу. Вегера С. Г.<sup>54</sup> зазначає, що земельні сервітути в багатьох країнах (Угорщина, Франція, Хорватія, Швейцарія, Білорусія, Росія) не можуть бути самостійним предметом цивільного обігу і мають додатковий характер до права власності.

Щодо права забудови (суперфіцію), то в Австрії, Германії, Швейцарії воно є активом, що контролюється, оскільки підприємство може розпоряджатися отриманим майновим правом (реалізувати або відчужувати іншим способом). Отже, дане право є предметом цивільного обігу в даних країнах, де воно може відображатися на балансових рахунках<sup>55</sup>.

Березинець О. Н.<sup>56</sup> наголошує, що існують думки про неможливість відображення права постійного користування земельними ділянками в складі нематеріальних активів, оскільки відсутній їх ринок, а тому вартість таких прав неможливо оцінити. Проте автор дотримується іншої точки зору, а саме: ринок таких прав існує, але він обмежений лише державними та комунальними підприємствами. Вартість права постійного користування земельною ділянкою можна оцінити й поза активним ринком. Крім того, підприємство може викупити таку земельну ділянку й набути права власності на неї або переоформити на право оренди. При цьому вартість права постійного користування земельною ділянкою оцінюється за вартістю оформлення права на неї.

Горецька Л. Л.<sup>57</sup> виділивши уточнені критерії віднесення об'єктів до активів (цінність, яка достовірно може бути виражена в грошовій оцінці; можливість самостійної реалізації; можливість отримання від його використання економічних вигод), встановила розмежування між активами, що підлягають відображенню в балансі та активами, які обліковуються позабалансом. Таке розмежування проведене на основі критерію самостійної реалізації об'єкту

<sup>54</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : монография. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 169

<sup>55</sup> Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерського учета земли в контексте современной теории ренты : монография. Новополоцк: ПГУ, 2011. 464 с., с. 169

<sup>56</sup> Березинець О. Н. Проблемы учета земельных участков и прав пользования ими при трансформации бухгалтерского учета и земельных отношений в Украине // Вісник Технологічного університету Поділля: Економічні науки. – Ч. 2, Т. 1. Хмельницький. 2003. № 5. С. 112-117

<sup>57</sup> Горецька Л. Л. Активи в національних системах бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2003. 20 с.

активу, оскільки відповідно до національних стандартів під визначення активів підпадають і об'єкти, які не є власністю підприємства, а згідно Інструкції по застосуванню Плану рахунків підлягають відображенню на позабалансових рахунках. Такими об'єктами є ті, що тимчасово контролюються підприємством, потенційно можуть приносити економічні вигоди від їх використання, і їх вартість може бути достовірно визначеною, проте можливості використання цих об'єктів обмежені. На думку автора, саме критерій самостійної реалізації, який передбачає придатність майна до реалізації будь-яким способом за межами власного підприємства третім особам, є визначальним при розмежуванні об'єктів між балансовими та позабалансовими. Тобто майно, яке не може бути відокремлено внаслідок законодавчих або договірних зобов'язань не відображається в активі.

На нашу думку, така позиція є правильною, проте вона не може застосовуватися до прав постійного користування. Це обґрунтовується тим, що дане право надається довічно, про що можна стверджувати виходячи із ст. 92, 141 та 143 Земельного кодексу України<sup>58</sup>, його отримання відрізняється від земельної ділянки, наданої у власність, лише тим, що земельна ділянка не може передаватися іншим суб'єктам. Вигоди від використання у власній господарській діяльності такої земельної ділянки не є меншими, ніж тієї, що належить на праві власності. Тому наявність права постійного користування земельною ділянкою є досить суттєвим для підприємства і повинно відображатися як актив.

Як ми вважаємо, земельні ділянки підприємств недержавної форми власності, що перебувають на праві постійного користування, повинні відображатися як нематеріальні активи, аналогічно до державних та комунальних підприємств.

Сушко Д. Д.<sup>59</sup> відзначає, що нематеріальні активи, являють собою різні права, які дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигод, а також виділяє такі основні характеристики нематеріальних активів: існування у формі права з матеріальним підтвердженням у вигляді відповідного документа (патент, ліцензія, письмовий дозвіл, свідоцтво тощо), здатність до ідентифікації, можливість вартісної оцінки, одержання економічних вигод в майбутньому.

Право постійного користування земельною ділянкою, на нашу думку, відповідає виділеним Д. Д. Сушко критеріям, оскільки дане право належить

---

<sup>58</sup> Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

<sup>59</sup> Сушко Д. Д. Проблеми бухгалтерського обліку нематеріальних активів у частині їх визнання та класифікації // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. 2010. № 10 (113). С.163-166

виключно користувачу земельної ділянки, воно посвідчене документом – Державним актом на право постійного користування земельною ділянкою, дане право відповідає критеріям визнання активом (від використання цього права підприємство отримує економічні вигоди, що реалізуються у користуванні земельною ділянкою та існує можливість оцінки такого права), а тому може бути ідентифікованим.

Ягнюк В. А.<sup>60</sup> виділяє критерії визнання нематеріальних активів згідно П(С)БО та МСФЗ, а також розкриває їх економічну сутність (табл. 4).

**Таблиця 4.** Критерії визнання об'єктів нематеріальними активами \*

№ з/п	Критерії	Економічний зміст
1	2	3
<b>Облік та звітність за П(С)БО</b>		
1	Немонетарність	Всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості
2	Відсутність нематеріальної форми	Не має матеріальної форми, або матеріальний актив являється лише засобом втілення нематеріального, причому матеріальний носій має вартість, яка є набагато меншою, ніж вартість самого нематеріального активу
3	Можливість ідентифікації	Придбані активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу
4	Використання більше одного року (операційного циклу, якщо він перевищує рік)	Якщо нематеріальний актив передбачається використовувати протягом періоду менше року (операційного циклу), то він не може визнаватися нематеріальним активом для цілей бухгалтерського обліку
5	Ймовірність отримання вигід	Потенційна можливість отримання підприємством доходів від використання активів
6	Вартість достовірно визначена	Проведення оцінки нематеріальних активів самим підприємством, або за допомогою професійного спеціаліста – оцінювача у випадках, визначених законодавством
7	Документальне оформлення	Прийняття до обліку об'єкта повинно бути оформлене відповідним первинним документом
<b>Облік та звітність за МСФЗ</b>		
1	Ідентифікація	1) Актив може бути відділений від суб'єкта для наступного продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду чи обміну або в індивідуальному порядку, або разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням, або 2) Виникає із договірних або інших юридичних прав, незалежно від того чи можуть вони передаватися або відділятися від даної організації чи інших прав і обов'язків
2	Контроль	Суб'єкт господарської діяльності має право на отримання майбутніх економічних вигід, що надходять в результаті використання об'єкта, та може обмежити доступ інших організацій і осіб до цих вигід

<sup>60</sup> Ягнюк В. А. Особенности признания нематериальными активами права пользования и права на осуществление деятельности // Экономика, финансы, право: щомісячний інформаційно-аналітичний журнал. 2010. № 2. С. 33-37

Продовження табл. 4

1	2	3
3	Майбутні економічні вигоди	Майбутні економічні вигоди, що виникають в результаті використання об'єкта, можуть включати виручку від продажу товарів і послуг, економію витрат та інші вигоди
4	Немонетарність	Всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості
5	Відсутність матеріально-речової форми	Не має матеріальної форми, або матеріальний актив являється лише засобом втілення нематеріального, причому матеріальний носій має вартість, яка є набагато меншою, ніж вартість самого нематеріального активу
6	Вартість достовірно визначена	Організація повинна оцінити ймовірність майбутніх економічних вигід, використовуючи обґрунтовані і підкріплені припущення, що відображають найкращу оцінку адміністрацією переліку економічних умов, які будуть існувати протягом строку корисної експлуатації

\* Сформовано на підставі<sup>61</sup>

Виходячи із зазначених критеріїв право постійного користування земельними ділянками підлягає обліку в складі нематеріальних активів. Щодо критерію ідентифікації відповідно до МСФЗ, то право постійного користування відноситься до другого випадку, оскільки користувачу надаються юридичні права, при цьому вони не можуть відокремлюватися. Критерій контролю також не порушується, так як суб'єкт, що отримав таке право отримує від нього економічні вигоди та визнається єдиним користувачем земельної ділянки, внаслідок чого може обмежувати доступ інших суб'єктів до даної земельної ділянки.

Вакун О. В.<sup>62</sup> виділяє три підходи до розуміння сутності нематеріальних активів: юридичний, економічний та бухгалтерський. Причому в основу розуміння нематеріальних активів в бухгалтерських нормативних актах покладено юридичний підхід, що, на думку автора, не дозволяє відобразити в бухгалтерському обліку всі наявні нематеріальні ресурси підприємства.

Слід підтримати таку позицію автора, оскільки згідно принципу бухгалтерського обліку превалювання сутності над формою облік повинен вестись виходячи з економічної суті операцій, а не лише їх юридичного змісту.

Тому, в бухгалтерському обліку повинен застосовуватися саме економічний підхід, за яким, як вважає О. В. Вакун<sup>63</sup>, передбачається розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів. Критерієм ідентифікації нематеріальних

<sup>61</sup> Ягнюк В. А. Особенности признания нематериальными активами права пользования и права на осуществление деятельности // Экономика, финансы, право: щомісячний інформаційно-аналітичний журнал. 2010. № 2. С. 33-37

<sup>62</sup> Вакун О. В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / О. В. Вакун // Сталій розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2011. № 3. С. 211- 215

<sup>63</sup> Вакун О. В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / О. В. Вакун // Сталій розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2011. № 3. С. 211- 215



активів в такому випадку виступає здатність контролю над ними. Для цього не обов'язково мати на нього всі права, достатньо мати лише доступ.

Крім цього, така думка може бути обґрунтована тим, що обліковувати необхідно не саму земельну ділянку, як фізичний об'єкт, а право на її постійне використання. Це виключає можливість визнання даної земельної ділянки об'єктом основних засобів, оскільки обов'язковою умовою визнання основними засобами є матеріальна форма. Так як право постійного користування земельною ділянкою є довгостроковим активом і не має матеріальної форми, відповідає іншим критеріям визнання нематеріальних активів, його необхідно відображати саме як нематеріальний актив.

Отже, зауваження щодо відсутності права розпорядження, а тому й контролю відносно права постійного користування земельною ділянкою не є обґрунтованим. Навіть в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право користування земельною ділянкою відноситься до групи нематеріальних активів «Права користування майном».

Трактування поняття «актив», відповідно до облікових стандартів, як ресурсів, контрольованих підприємством в результаті минулих подій, також не є підставою не визнавати право постійного користування земельною ділянкою активом. Це пояснюється тим, що контроль над активом не є правом власності на нього, а лише можливістю чинити вирішальний вплив, що присутнє при користуванні майном протягом терміну такого використання.

Крім того, право постійного користування земельною ділянкою має державне підтвердження – акт на право постійного користування земельною ділянкою, яким дане право надається конкретному суб'єкту господарювання, що свідчить про передачу можливостей та певних прав щодо використання земельної ділянки. Таким чином, суб'єкт господарювання отримує контроль над нею, оскільки являється єдиним користувачем та володільцем протягом строку користування (в даному випадку постійно).

Право постійного користування є специфічним правовим інститутом, що застосовується лише в земельному праві. Його трактування згідно земельного кодексу вважаємо не повним, оскільки наявність правомочностей володіння та користування земельною ділянкою та відсутність розпорядження не можна сприймати однозначно.

Так у Цивільному кодексі зміст правомочності розпорядження полягає в законодавчо закріпленій можливості визначати юридичну чи фактичну долю речі. Тобто право власника припинити чи обмежити своє право або шляхом відчуження майна за цивільно-правовим правомочним, відмови від свого права, або обмежити своє право шляхом укладання, наприклад, договору користування майном, передавши іншому учаснику цивільних правовідносин правомочності

володіння та користування річчю; зміни цільового призначення земельної ділянки. Правомочність розпорядження розглядається з двох сторін: як розпорядження, що пов'язане зі зміною ключових юридичних характеристик ділянки (земельне поліпшення), та як розпорядження, пов'язане з переходом прав на земельну ділянку до інших осіб<sup>64</sup>.

Якщо розглянути норми земельного законодавства щодо права постійного користування земельною ділянкою, то можна дійти висновку, що розпорядження такою земельною ділянкою здійснюється, хоча й не в повному обсязі.

Суб'єкт, у постійному користуванні якого перебуває земельна ділянка, може добровільно відмовитися від використання земельної ділянки, припинивши таким чином своє право; може здійснювати земельні поліпшення, а також забудовувати земельну ділянку, якщо цьому відповідає її цільове призначення.

Характерним є також те, що фактичний власник земельної ділянки, переданої у постійне користування, не має правомочності розпорядження в повному обсязі, оскільки згідно Земельного кодексу України<sup>65</sup> право постійного користування земельною ділянкою може припинятися примусово лише у випадках порушення землекористувачем земельного законодавства (використання не за цільовим призначенням, недотримання екологічних вимог, несплата податку за землю тощо) та у випадку відчуження права постійного користування з мотивів суспільної необхідності.

При цьому процедура вилучення таких земельних ділянок є чітко регламентованою, здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування, а в окремих випадках може здійснюватися лише за рішенням Кабінету Міністрів України.

Тому власник земельної ділянки, яка перебуває у постійному користуванні, – держава, не може вільно розпоряджатися такою земельною ділянкою шляхом передачі її іншим суб'єктам, не привласнює вигоди від перебування у власності земельної ділянки, не користується нею та не володіє. Крім того, власність на землю держави є відмінною за своєю суттю від приватної власності на землю.

Виходячи з цього, особа, в постійному користуванні якої перебуває земельна ділянка має значно більше прав щодо неї, ніж власник, в тому числі і щодо правомочності розпорядження, яка проте має законодавчі обмеження.

Пропонується обліковувати земельну ділянку, що використовується на праві постійного користування у підприємств приватної власності, а також

---

<sup>64</sup> Кулинич О. П. Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту // Держава і право. Вип. 53. С. 401-406

<sup>65</sup> Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

госпрозрахункових державних та комунальних, в складі нематеріальних активів на субрахунку 122 «Права користування майном» із відкриттям аналітичного рахунку 1221 «Право постійного користування земельною ділянкою»

У зв'язку з тим, що право постійного користування земельною ділянкою не може бути придбаним (створеним), а надається безоплатно, то оцінка повинна здійснюватися виключно за справедливою вартістю з урахуванням витрат на оформлення даного права згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»<sup>66</sup>.

Необхідно враховувати, що оцінювати необхідно не вартість самої земельної ділянки, а права на її використання. Проте, на нашу думку, справедлива вартість права постійного користування земельною ділянкою відповідає справедливій вартості самої земельної ділянки, що пов'язано із використанням її на постійній основі, в результаті чого підприємство отримує фактично усі переваги та ризики, що і при володінні земельною ділянкою на правах власності, крім можливості передачі іншим особам, що не змінює її вартість. Виходячи з цього, пропонуємо оцінювати право постійного користування земельною ділянкою за експертною грошовою оцінкою, яка відповідає ринковій, а отже справедливій вартості.

Ще одним аспектом, який повинен бути врахований, є те, що крім отримання права постійного користування земельною ділянкою, підприємство отримує і саму земельну ділянку, але не як власну.

Цінності, які не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій<sup>67</sup> обліковуються на позабалансових рахунках.

Тому, земельна ділянка, яка використовується на праві постійного користування, повинна відображатися також на позабалансовому рахунку. З цією метою необхідно включити до Плану рахунків субрахунок 0101 «Земельні активи в користуванні», куди включати земельні ділянки, що використовуються на правах постійного користування.

Методичні підходи до облікового відображення права постійного користування земельною ділянкою надаються в таблиці 5.

---

<sup>66</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10/conv> (дата звернення 15.08.2017 р.)

<sup>67</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. – № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 17.09.2017 р.)

**Таблиця 5.** Відображення в обліку права постійного користування земельною ділянкою \*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Набуття права постійного користування земельною ділянкою			
1	Відображено безоплатне отримання права постійного користування земельною ділянкою	154	424
2	Відображено витрати на оформлення права на постійне користування	154	685
3	Введено право постійного користування в експлуатацію	1221	154
4	Відображено земельну ділянку отриману в постійне користування поза балансом	0101	-
Припинення права постійного користування земельною ділянкою			
1	Відчужено земельну ділянку, що належить на праві постійного користування, з мотивів суспільної необхідності (добровільна відмова від постійного користування земельною ділянкою)	424	1221
2	Списано земельну ділянку, що перебуває в постійному користуванні, з поза балансу	-	0101
Викуп земельної ділянки, наданої в постійне користування			
1	Списано вартість капіталу, що відображена при безоплатному отриманні земельної ділянки в постійне користування, при викупі юридичною особою даної земельної ділянки	424	1221
2	Списано земельну ділянку, що перебуває в постійному користуванні, з позабалансу при її викупі	-	0101
3	Викуплено земельну ділянку, що перебувала на праві постійного користування	152	685
4	Відображено витрати на оформлення земельної ділянки	152	685
5	Перераховано грошові кошти в рахунок оплати договору купівлі-продажу земельної ділянки	685	311
6	Введено в експлуатацію земельну ділянку	101	152

\* Власна розробка автора

Відповідно до таблиці 5 справедлива вартість права постійного користування та витрати пов'язані з ним на стадії його оформлення відображаються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а із отриманням Державного акта на право постійного користування на земельну ділянку переводиться до нематеріальних активів – субрахунку 122 «Права користування майном» із використанням аналітичного рахунку 1221 «Право постійного користування земельною ділянкою». Поряд з цим, отриману в користування ділянку пропонується відображати на позабалансовому субрахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні», до якого слід відкривати аналітичний рахунок 0101 «Земельні ділянки в постійному користуванні». Оскільки земельна ділянка в постійне користування надається безоплатно, то як джерело його надходження використовується субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Згідно п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право постійного користування земельною ділянкою не підлягає амортизації, тому його

припинення внаслідок відчуження земельної ділянки з мотивів суспільної необхідності або добровільної відмови користувача пропонується відобразити в обліку шляхом списання балансової вартості такого права за рахунок власного капіталу. Разом з цим, необхідно списати відчужену земельну ділянку з позабалансу.

Підприємство також може викупити земельну ділянку, яка перебуває в постійному користуванні. Викуп є єдиним способом набуття права власності на земельну ділянку державної чи комунальної власності юридичною особою і регулюється ст. 128 Земельного кодексу України. В обліку викуп земельної ділянки, яка належить юридичній особі на праві постійного користування, пропонується відобразити шляхом анулювання частини власного капіталу в сумі безоплатно одержаної в користування даної земельної ділянки та права користування з одночасним списанням земельної ділянки з позабалансу (аналітичного рахунку 0101 «Земельні ділянки в постійному користуванні»).

Щодо тимчасового користування земельними ділянками, зокрема оренди, то їх також необхідно відносити до позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» на субрахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні» в складі аналітичного рахунку 0102 «Орендовані земельні активи». Вартість, за якою земельні ділянки обліковуються на даному рахунку повинна відповідати їх балансовій вартості, за даними орендодавця.

Порядок обліку операційної оренди земельної ділянки, як одного з видів тимчасових прав користування, наведено в таблиці 6.

**Таблиця 6.** Порядок обліку операційної оренди земельної ділянки \*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Облік у орендаря</b>			
1	Отримано в операційну оренду земельну ділянку	0102	-
2	Нараховано орендну плату	23, 91, 92, 93, 94	685
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
4	Сплачено орендну плату	685	311
5	Повернуто земельну ділянку після завершення терміну оренди	-	0102
<b>Облік у орендодавця</b>			
1	Передано власну земельну ділянку в оренду	1012	1011
2	Нараховано дохід від отримання орендної плати	377	713
3	Відображено ПДВ	713	641
4	Отримано орендну плату від орендаря	311	377
5	Після завершення терміну оренди повернуто орендарем земельну ділянку	1011	1012

\* На підставі джерела <sup>68</sup>

<sup>68</sup> Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

Згідно таблиці 6 орендар обліковує земельну ділянку на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» на субрахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні» в складі аналітичного рахунку 0102 «Орендовані земельні активи», а орендодавець відображає передачу земельної ділянки в оренду шляхом ведення аналітики до субрахунку 101 «Земельні активи». У орендаря орендна плата визнається витратами, а у орендодавця доходом.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, достовірний облік земельних ділянок, що належать підприємствам на праві повної власності здійснює значний вплив на фінансовий стан підприємства та на його діяльність в цілому, що пов'язано із їх значною вартістю.

Результати проведеного дослідження дозволяють облік земельних ділянок зробити більш достовірним, що пов'язано з визначенням правомочностей власника земельної ділянки, а також підтримкою підходу окремого відображення в обліку земельної ділянки та нерухомості, розміщеної на ній.

Право постійного користування земельними ділянками з юридичної точки зору передбачає надання правомочностей володіння та користування і, як правило, надається державним та комунальним підприємствам, бюджетним установам, хоча надане і комерційним підприємствам, які оформили таке право до набрання чинності Земельним кодексом. Щодо тимчасового права користування земельними ділянками, то воно на відміну від постійного користування, надається на визначений строк або безстроково, проте не довічно; воно може бути платним або безоплатним (крім оренди, яка є обов'язково платною), тоді як земельні ділянки в постійне користування надаються виключно безоплатно. До прав тимчасового користування земельними ділянками відноситься оренда, суперфіцій, емфітевзис та сервітут, який, проте, має досить обмежений характер у використанні його сервітуарієм.

В обліку прав постійного користування земельними ділянками відсутня єдина методика. Зокрема державні та комунальні підприємства обліковують його як нематеріальні активи в складі субрахунку 122 «Права користування майном». Щодо наявного права постійного користування земельними ділянками підприємств недержавної форми власності чітко не встановлено порядок його обліку, проте, виходячи із наявних вимог нормативних актів, воно повинно відобразитися також в складі нематеріальних активів.

Обґрунтовано, що права постійного користування земельними ділянками слід обліковувати в складі нематеріальних активів (рахунок 122 «Права користування майном» із відкриттям аналітичного рахунку 1221 «Право постійного користування земельною ділянкою»). Крім того, у зв'язку з передачею землекористувачу не лише прав на використання земельної ділянки, а й самої ділянки як фізичного об'єкта, власником якої залишається інша особа (в

даному випадку держава), її необхідно обліковувати позабалансом, для чого слід відкривати рахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні» та субрахунок 0101 «Земельні ділянки в постійному користуванні» до нього. При викупі земельної ділянки необхідно списати частину капіталу (рахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи») та перевести права постійного користування земельною ділянкою до складу земельних активів із паралельним списанням даної земельної ділянки з позабалансу. Оцінювати земельну ділянку та право на її використання рекомендується за справедливою вартістю.

Щодо обліку прав тимчасового користування, то одним із них є оренда. Орендована земельна ділянка відображається позабалансом на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» на субрахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні» в складі аналітичного рахунку 0102 «Орендовані земельні активи».

Розроблені пропозиції дозволяють відображати реальний стан активів на підприємстві, що відповідає економічній суті прав постійного та тимчасового користування земельними ділянками, а також їх юридичному трактуванню.

Перспективним напрямом дослідження є розробка достовірної методики обліку речових прав тимчасового користування земельними ділянками (право на земельний сервітут, емфітевзис та суперфіцій).

Наукове видання

**Бухгалтерські наукові  
дослідження в ЖДТУ.  
Том 4: Розвиток обліку, аналізу і  
аудиту суб'єктів суспільного інтересу**

МОНОГРАФІЯ

Відповідальний редактор *д.е.н., проф. І.В. Жиглей*

Технічний редактор *К.О. Вольська*

Коректор *К.О. Вольська*

Художник обкладинки *В.В. Кучер*

Підп. до друку 03.11.2017 р. Папір офс. Формат 60x84 1/16

Гарнітура "Таймс". Друк офс. Ум. др. арк. 20,14.

Наклад 100 пр. Зам. № 364.

Видавець **О.О. Євенок**

м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а

тел.: (0412) 422-106

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру  
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції України  
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.

Друк та палітурні роботи **ФОП О.О. Євенок**

м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а

тел.: (0412) 422-106, e-mail: book\_druk@i.ua