

**С.В. ІВАХНЕНКОВ\***

(Національний університет «Києво-Могилянська академія», м. Київ, Україна)

**С.В. ГЛУЩЕНКО\*\***

(Національний університет «Києво-Могилянська академія» м. Київ, Україна)

## Бухгалтерський облік в Україні до і після революції гідності: приклади кількісного аналізу

Метою статті є презентація широкій громадськості результатів одного з перших українських академічних кількісних емпіричних досліджень, що поєднує оцінювання українського бізнесу залученими особами з аналізом абсолютних показників та запросити зацікавлених сторін до співпраці. Дослідження базується на постійно діючому проекті кафедри фінансів Національного університету «Києво-Могилянська академія» з обстеження українських підприємств. Анкета та деякі описові статистичні дані підприємств представлені станом на вересень 2019 року. Дані з організації та автоматизації обліку наводяться за два періоди: 2010-2013 та 2014-2019 рр. Проаналізовані зміни у фінансовому звітуванні, організації та автоматизації бухгалтерському обліку, які відбулися останніми роками. Наявність масиву кількісних даних надала змогу оцінити реальну динаміку процесів в обліково-фінансовій сфері в частині: переходу на звітування за МСФЗ; кадрового забезпечення; нормативно-правового забезпечення; автоматизації обліку. Результати дослідження підтверджують тезу щодо суттєвого збільшення частки підприємств, що звітують за МСФЗ. Продемонстровано, що масового запровадження (або ж перейменування) відділів управлінського обліку за американським зразком на українських підприємствах останнім часом не відбулося. Виявлено, що суттєво зросла кількість підприємств, що включають до Наказу про облікову політику Робочий план рахунків підприємства. Автоматизація обліку на підприємствах України набула майже стовідсоткового поширення, а використання неліцензійного програмного забезпечення значно скоротилося. Загалом, кількісні дослідження мають суттєву практичну значимість, оскільки можуть дати наочну підсумкову інформацію за різними напрямками групування та забезпечити структурування обліково-фінансових показників підприємств навіть без використання складних методів математичної статистики.

**Ключові слова:** опитування, анкетування, емпіричні та статистичні дослідження, українські бізнес-дані, база даних наукових досліджень, організація бухгалтерського обліку, інформаційні технології, автоматизація фінансового обліку.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-19-28](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-19-28)

**S.V. IVAKHENKOV**

(National University of «Kyiv-Mohyla Academy», Kyiv, Ukraine)

**S.V. HLUSHCHENKO**

(National University of «Kyiv-Mohyla Academy», Kyiv, Ukraine)

## Accounting in Ukraine Before and After the Revolution of Dignity: Examples of Quantitative Analysis

The purpose of the article is to present one of the first Ukrainian academic quantitative empirical studies, which combines the evaluation of Ukrainian businesses by involved persons with the analysis of absolute indicators. The research is based on a continuous project of surveying Ukrainian enterprises by the students of Department of Finance of the National University of Kyiv-Mohyla Academy. The questionnaire and some descriptive statistics were stated as of September 2019. Data on the organization and automation of accounting were given for two periods: 2010-2013 and 2014-2019. Changes in financial reporting, accounting organization and automation that have occurred in

\* Івахненко Сергій Володимирович, професор кафедри фінансів Національного університету «Києво-Могилянська академія» (м. Київ), доктор економічних наук, професор.

\*\* Глущенко Світлана Василівна, доцент кафедри фінансів, заступник декана факультету економічних наук Національного університету «Києво-Могилянська академія» (м. Київ), кандидат економічних наук, доцент.

recent years were analysed. The availability of quantitative data has made it possible to estimate the real dynamics of accounting and financial processes in terms of: transition to reporting in accordance with IFRS; staffing; regulatory legal support; accounting automation, etc. In particular, the hypothesis about a significant increase of the share of the IFRS reporting entities has been confirmed. It was demonstrated, that the mass introduction (or renaming) of departments of management accounting at Ukrainian enterprises according to the American model has not happened. The number of enterprises which include the Chart of Accounts into the Order on Accounting Policies increased significantly. Accounting automation in Ukrainian enterprises has reached almost a hundred percent coverage and the use of unlicensed software has significantly decreased. In general, quantitative studies are of considerable practical importance, because they provide summarised information on different areas of grouping and allow structuring the trends of accounting and financial performance of enterprises, even without using complex methods of mathematical statistics.

**Keywords:** surveys, questionnaires, empirical and statistical studies, Ukrainian business data, research database, accounting organization, information technology, financial accounting automation.

**Актуальність дослідження.** Після розпаду СРСР у 1991 р. і руйнації радянської економіки, що ґрунтувалася на концепції державної власності та централізованого урядового планування виробництва та збуту, в Україні були запроваджені вільний ринок та приватне підприємництво. З того часу бізнес розвивався по-різному. Деякі підприємства були створені «з нуля» вітчизняними та іноземними підприємцями, інші (особливо великі) – це колишні державні підприємства, придбані новими вітчизняними та міжнародними власниками. Разом з тим, слід зауважити, що паралельно з розвитком українських суб'єктів господарювання, у вітчизняній практиці не набули розвитку кількісні дослідження, які б стосувалися таких показників бізнесу (та зв'язків між ними) як розмір підприємства, галузь, дохід, право власності, організація обліку, обсяг та спосіб впровадження інформаційних технологій в бізнес та облік тощо. Емпіричні дослідження «західного типу», що базуються на збиранні кількісної інформації та аналізі бізнесових даних, наразі є надзвичайно рідкісними в Україні. Єдине систематичне опитування тенденцій українського бізнесу щоквартально проводиться в Україні Інститутом економічних досліджень та політичних консультацій [14], що відстежує сприйняття та очікування керівників (окремо виробничого сектору та сфери послуг) щодо змін у загальних економічних умовах, виробництві та фінансових показниках на рівні окремих фірм.

Разом з тим питання, пов'язані з обліком та аудитом це дослідження не охоплює. Відтак було вирішено започаткувати постійно діючий проект з обстеження українських підприємств на предмет широкого набору параметрів. На кафедрі фінансів Національного університету «Києво-Могилянська академія» такий проект триває вже понад 14 років. Обстеження здійснюється за декількома десятками параметрів, і значна частина питань стосуються організації та автоматизації обліково-фінансової діяльності (за винятком банків та бюджетних установ).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Починаючи з 2010 року, було знайдено лише одну українську дослідницьку публікацію, яка базується на даних бізнес-опитувань [2]. Однак ця публікація (також як і щоквартальне опитування, згадане вище) засновані саме на суб'єктивних уявленнях людей, без

інформації щодо фінансових та інших кількісних даних (таких як дохід, прибуток, кількість працюючих). У публікації [2] також відсутні деякі необхідні для аналізу технічні та організаційні дані, такі як галузь, рівень комп'ютеризації, організація обліку та ін.

Дефіцит подібних публікацій, можливо, обумовлений певними традиційними підходами до наукових досліджень в українській науковій спільноті (принаймні, у галузі бухгалтерського обліку та фінансів, бізнесу). Переважаючим методом дослідження і досі є діалектичний матеріалізм [11]. Хоча у явному вигляді діалектичний матеріалізм, як правило, зараз не іменується, але тим не менш, наукові публікації дослідників з обліку та аудиту часто містять розгорнуті філософські пояснення економічних явищ певного типу, що супроводжуються пропозиціями авторів та розвитком концепцій (ми обговорювали питання, пов'язані з відмінностями українського та сучасного західного підходів до наукових досліджень раніше [5, 6]).

**Метою даного дослідження** є формування системи збору даних щодо фактичної інформації про діяльність, структуру, фінансові результати, інформаційні технології та організацію обліку й управління суб'єктів господарювання в Україні. Досягнення цієї мети може надати дослідникам кількісні дані для подальших емпіричних досліджень.

Виходячи з мети, було сформульовано наступні завдання:

- скласти анкети-опитувальники для обстеження економічної діяльності українських підприємств;
- розробити методи та прийоми опитування;
- створити інформаційну базу даних, придатну для статистичного аналізу;
- надати доступ до бази даних для аспірантів, докторантів та інших науковців для подальших досліджень.

Таким чином, дана публікація є спробою:

1) по-перше, ознайомити вітчизняну наукову спільноту в галузі бухгалтерського обліку та аудиту з базою даних щодо наукових досліджень кафедри фінансів Національного університету «Києво-Могилянська академія» та запросити зацікавлених сторін до співпраці;

2) по-друге, спробувати на прикладі порівняння окремих зібраних та узагальнених даних щодо

## Бухгалтерський облік

організації та автоматизації українських підприємств за час до і після Євромайдану продемонструвати окремі можливості наукових досліджень із застосуванням цієї бази даних.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Дослідниками кафедри було розроблено два види анкети: окремо для банків та для всіх інших комерційних підприємств (надалі будемо розглядати інформацію лише з бази даних підприємств). Ця необхідність була викликана тим, що банківська галузь має свої специфічні нормативи, особливості ведення діяльності та, зокрема, відмінні види активів та зобов'язань. Опитування неприбуткових організацій (включаючи державні бюджетні установи) та приватних підприємців також не проводилося через подібні міркування.

Анкета для підприємств складається з таких частин.

1. *Загальна інформація*, яка містить інформацію про найменування компанії, ідентифікаційний код та дату реєстрації, регіон, кількість працівників, тип власності, галузі діяльності.

2. *Модель бізнесу та конкурентоспроможність*. Це питання про бізнес та маркетингову стратегію компанії, конкурентів, ціноутворення, тип виробництва, ступінь організаційної централізації, податкові пільги тощо.

3. *Організація управлінського та фінансового обліку*. Сюди входять питання щодо кількості фінансових та управлінських бухгалтерів, методів обліку витрат, відповідальності працівників бухгалтерії, бюджетування, облікової політики, внутрішньої звітності, документообігу.

4. *Аудит*. Тип аудиторських висновків за два останні фінансові роки, наявність відділу внутрішнього аудиту та кількість його працівників, використання консалтингових послуг, пов'язаних з аудитом тощо.

5. *Інформаційні технології в бізнесі та бухгалтерському обліку*. Питання щодо кількості працівників в ІТ-відділах, інформаційних систем, які використовуються для виконання різних завдань (фінансовий та управлінський облік, маркетинг, продаж, виробництво), обов'язки контролю ІТ-систем, використання автоматизованих засобів формування первинної облікової інформації (смарт-картки, POS-термінали тощо).

6. *Інвестування*. Містить питання щодо видів інвестиційної діяльності та методів, що використовуються для оцінки інвестиційних проєктів.

7. *Фінансова звітність*. Стандарти фінансового звітування, діяльність на фондовому ринку, консолідація фінансових звітів.

8. *Показники ефективності*. Продажі, дохід, чистий прибуток, середнє значення активів, коефіцієнти рентабельності та ліквідності, оборотність активів та частка боргів тощо.

Загальна кількість параметрів, що вводяться під час опитування, складає до сотні запитань.

Анкету-опитувальник заповнюють студенти Національного університету «Кієво-Могилянська

академія» спеціальності «фінанси, банківська справа та страхування», які проходять стажування в українських компаніях (4-тижнева обов'язкова літня практика, передбачена навчальною програмою). Заповнення анкети підприємства є частиною студентського завдання на практику. Для того, щоб виконати завдання, необхідно як провести інтерв'ю, так й проаналізувати фінансові дані. Респонденти на підприємствах – це переважно бухгалтери, економісти та фінансові менеджери.

Для того, щоб дотриматися дослідницької етики, вживаються наступні заходи. По-перше, студенти, які з різних міркувань не хочуть брати участь в опитуванні, можуть отримати інше завдання замість опитування суб'єкта господарювання. По-друге, всіх учасників дослідження з бізнесу попереджають, що для цілей дослідження будуть використовуватися лише сукупні дані, а назви компаній публічно не розголошуватимуться. На вимогу компанії може бути наданий офіційний лист від університету про конфіденційність. Нарешті, якщо у керівництва підприємства є суворі правила конфіденційності, назва підприємства та інша ідентифікаційна інформація не заносяться до бази даних (хоча це є швидше винятком, і такі підприємства при формуванні запитів до дослідницької бази даних, як правило, відфільтровуються).

Для підвищення надійності одержаних даних вони звіряються з даними, одержаними на цьому підприємстві іншими студентами (цього ж року або у минулому – якщо такі були), а також власне із текстами звітів про практику під час їх захистів. Студентам також дозволяється залишати не заповненими до десяти відсотків відповідей на запитання (якщо інформація щодо таких питань на підприємстві не доступна).

*Загальна характеристика обстежених підприємств.* Станом на жовтень 2019 року у базі даних наявні 363 унікальні, повністю ідентифіковані записи про українські компанії, накопичені за період 2005–2019 рр.<sup>3</sup>

Варто зауважити, що оскільки значна частина питань додавалися протягом всього цього періоду, в частині записів, що хронологічно передують появи цих питань, відповіді на них, природно, відсутні.

Обстежені підприємства розподіляються за регіонами наступним чином (табл. 1).

Як видно з таблиці 1, більшість компаній – з Києва та Київської області. Для майбутніх досліджень було б доцільно виокремити компанії з Київщини (включаючи Київ та Київську область) та решти України. Галузі представлені в таблиці 2 у порядку зменшення кількості підприємств (одне й те саме підприємство може обирати декілька видів діяльності).

<sup>3</sup> Повна база даних (включно із записами про обстеження тих самих підприємств, що здійснювалися в різні роки) містить 385 записів.

## Розподіл обстежених підприємств за їхньою реєстрацією по регіонах України

№ з/п	Регіон (область)	Кількість	Відсоток, %
1	м. Київ	185	50,96
2	Київська	44	12,12
3	Львівська	17	4,68
4	Донецька	12	3,31
5	Запорізька	12	3,31
6	Тернопільська	11	3,03
7	Дніпропетровська	9	2,48
8	Вінницька	7	1,93
9	Полтавська	7	1,93
10	Харківська	7	1,93
11	Чернігівська	7	1,93
12	Інші	45	12,40
	Всього	363	100

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

Таблиця 2

## Розподіл обстежених підприємств за галузями діяльності\*

№ з/п	Код КВЕД	Вид діяльності	Кількість	Відсоток, %
	G	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	134	36,91
	C	Переробна промисловість	93	25,62
	M	Професійна, наукова та технічна діяльність	51	14,05
	S	Надання інших видів послуг	45	12,40
	F	Будівництво	41	11,29
	J	Інформація та телекомунікації	29	7,99
	H	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	26	7,16
	A	Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	20	5,51
	K	Фінансова та страхова діяльність	19	5,23
	L	Операції з нерухомим майном	18	4,96
	N	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	14	3,86
	I	Тимчасове розміщення й організація харчування	10	2,75
	P	Освіта	6	1,65
	B	Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	5	1,38
	D	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	5	1,38
	Q	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3	0,83
	R	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	3	0,83
18.		Інші види діяльності	4	1,10
			363	144,90

\* одне підприємство може зазначити декілька видів діяльності.

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

За розмірами бізнесу це різні суб'єкти господарювання. Загалом, українське законодавство містить суперечливі критерії щодо того, як класифікувати підприємства за їхнім розміром. Дані щодо цього є не лише у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9], але й у Господарському кодексі [3], а також у Законі України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [10]. Питання адекватності цих критеріїв

потребує окремого дослідження, тут зазначимо лише, що застосування будь-яких наведених в законодавстві вартісних критеріїв щодо розміру доходу чи активів до нашої бази даних підприємств в порівнянні з критерієм кількості працюючих показало, що ці вартісні критерії неадекватно завищені (або ж підприємства штучно їх занижують). Поширеним випадком є, наприклад, ситуація коли підприємство з кількістю працюючих понад 250 (велике підприємство) має обсяг доходу, характерний для

## Бухгалтерський облік

середніх або навіть для малих підприємств. Втім, всі згадані нормативні акти містять однакові критерії щодо кількості працюючих.

Наведемо відповідну статистику по нашій базі даних, що базується на кількості працюючих (табл. 3).

Таблиця 3

### Розподіл обстежених підприємств (2005-2019 рр.) за кількістю працівників

№ з/п	Розмір підприємств	Критерій	Кількість працюючих	Відсоток, %
1.	Мікропідприємства	до 10	40	11,02
2.	Малі підприємства	від 10 до 50	103	28,37
3.	Середні підприємства	від 50 до 250	103	28,37
4.	Великі підприємства	понад 250	111	30,58
	Кількість працівників не зазначена		6	1,65
	Разом		363	100

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

Як бачимо, у базі даних підприємства різного розміру представлені збалансовано, що може сприяти подальшим дослідженням.

*Приклади використання бази даних.* Припустимо, дослідник хоче зрозуміти зрушення, що відбулися в організації та автоматизації обліку в Україні останніми роками, враховуючи події Революції Гідності і підписання угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Спробуємо на окремих простих прикладах продемонструвати, як саме база даних наукових досліджень кафедри фінансів НАУКМА може бути використана для допомоги у здійсненні такого дослідження.

Найпростішим шляхом буде згрупувати результати обстежень у дві часові групи – до і після

подій Євромайдану і порівняти за доступними параметрами.

Отже, результати обстеження підприємств були згруповані у два часових періоди – з 2010 по 2013 та 2014–2019 роки. В межах кожного з часових періодів одне і те саме підприємство включено лише одного разу. Якщо одне й те саме підприємство в межах одного й того самого періоду обстежувалося декілька разів, то включені лише результати останнього в часі дослідження.

*Звітність за МСФЗ.* Цікавим було б, наприклад, подивитися, як змінилася частка підприємств, що звітують за Міжнародними стандартами фінансової Звітності (МСФЗ) – див. табл. 4.

Таблиця 4

### Основні тенденції щодо подання фінансової звітності в Україні та стандартів звітування

№ з/п	Підприємство надає фінансову звітність	Період			
		2010-2013		2014-2019	
		Кількість підприємств	Відсоток, %	Кількість підприємств	Відсоток, %
1	В повному форматі згідно П(С)БО	93	65,5	63	55,26
2	В скороченому вигляді для малих підприємств	41	28,9	25	21,9
3	За МСФЗ	4	2,8	23	20,2
	Відповідь не надано	4	2,8	2	1,8
	Разом	142	100	114	100

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

За результатами обстеження, наведеного у таблиці 4, можна стверджувати, що перехід на звітування за Міжнародними стандартами фінансового звітування триває – порівняно з трьома відсотками підприємств до 2014 року, наразі п'ята частина підприємств звітує за МСФЗ. Ймовірно, це є наслідком не лише можливості добровільного застосування МСФЗ, але й останніми змінами в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що значно розширили перелік підприємств, які мають звітувати за МСФЗ. Це стає очевидним, якщо подивитися на ряд інших характеристик цих 23-х підприємств, що у другому періоді подавали звітність за МСФЗ. Здебільшого це підприємства (таких 9), які ведуть фінансову та страхову діяльність. По 5 серед 23 належать до

підприємств переробної промисловості, оптової та роздрібною торгівлі та підприємств сфери послуг. 11 з 23 – це великі підприємства. 5 з 23 є дочірніми підприємствами зарубіжних компаній. Це підприємства, зареєстровані переважно у Києві – 14 з 23.

*Організація бухгалтерського обліку.* Значна кількість питань в анкеті стосується якості організації бухгалтерського обліку. Можна порівняти відповіді на них в першому і в другому періодах.

Так, наприклад, представляє значний інтерес питання відносної кількості бухгалтерів на підприємствах по відношенню до загальної кількості працюючих. Для цього була використана інформація про загальну кількість працюючих та про кількість бухгалтерів на всіх підприємствах (табл. 5).

## Загальна кількість бухгалтерів (фінансових та управлінських) на підприємствах

№	Період	Кількість підприємств, за якими є інформація	Кількість працівників сумарно на всіх підприємствах	Кількість бухгалтерів (фінансових та управлінських) сумарно на всіх підприємствах*	Відсоток, %
1	2010-2013	137	124 694	1 689	1,36
2	2014-2019	112	82 527	1 454	1,76

\* У періоді 2010-2013 рр. на двох, а у періоді 2014-2019 рр. – на одному підприємстві офіційно працевлаштованих бухгалтерів не було. Такі підприємства не враховані.

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

Інформація, наведена в таблиці 5 дозволяє оцінити частку працівників бухгалтерського фаху у загальній структурі зайнятих на українських підприємствах. Без застосування методів математичної статистики тут неможливо адекватно оцінити, чи незначне збільшення кількості бухгалтерів є статистично значимим, а проте інформація щодо того, яка частка офіційно працевлаштованих українців є бухгалтерами (1-2%), тим не менш представляє собою важливу інформацію для дослідників.

Наведене питання охоплює як фінансову, так і управлінську бухгалтерію. Зауважимо, що свого часу

(на початку 2000-них років) у середовищі українських науковців (наприклад [1, 8]) точилася дискусія щодо місця і ролі управлінського обліку на підприємствах.

Відповідно, одне з питань анкети стосується того, хто саме на підприємствах займається бюджетуванням, економічним плануванням та аналізом бізнесу (тобто тими видами діяльності, які висвітлюються американськими підручниками з управлінського обліку, наприклад [12]) (табл. 6).

Таблиця 6

## Хто на підприємстві займається економічною роботою (в т.ч. плануванням та економічним аналізом)?

№ з/п	Підрозділ	Період			
		2010-2013		2014-2019	
		Кількість підприємств	Відсоток, %	Кількість підприємств	Відсоток, %
1	Плановий/ економічний/ фінансовий відділ	79	55,63	62	54,39
2	Фінансові бухгалтери	49	34,50	35	30,70
3	Відділ управлінського обліку	10	7,04	9	7,89
	Відповідь не надано	4	2,82	9	7,89
	Разом	142	100	114	100

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

Як бачимо, масового запровадження (або ж перейменування) відділів управлінського обліку за американським зразком на українських підприємствах останнім часом не відбулося. Економічний аналіз, бюджетування, аналіз фінансової звітності на українських підприємствах загалом здійснювалися і здійснюються здебільшого або економічні (планово-фінансові) відділи (більше половини підприємств), або ж фінансова бухгалтерія (третина підприємств), що є загалом типовим для європейської практики.

Ряд інших питань, що стосуються організації обліку, згруповані у наступній таблиці (табл. 7).

Із таблиці 7 випливає, що ситуація з організацією обліку помітно покращилася. Так, кількість підприємств, що формально унормовують організацію роботи бухгалтерії та бухгалтерів зросла – це помітно по збільшенню 9%, кількості підприємств, що мають посадові інструкції бухгалтерів на також на 9% зросла кількість підприємств, що мають затверджені регламенти

документообігу. На 3% зросла кількість підприємств, які видають Наказ про організацію бухгалтерської служби (підрозділу).

Дуже примітним є той факт, що незважаючи на те, що відсоток підприємств, які мають діючий Наказ про облікову політику не змінився (близько 80% всіх підприємств), суттєво зросла кількість підприємств, що включають до Наказу про облікову політику Робочий план рахунків підприємства. Раніше таких підприємств була половина, а тепер це є загальним правилом.

*Автоматизація обліку.* Важко знайти інший напрям застосування науково-практичних знань людства, який би змінювався настільки стрімко, як інформаційні технології. Запровадження та використання інформаційних комп'ютерних технологій були і залишаються базовими проблемами в організації бухгалтерського обліку, а також стрімко стають такими щодо ведення та організації будь-якої ділової активності.

## Окремі питання організації бухгалтерського обліку

№ з/п	Підрозділ	Період (загальна кількість обстежених підприємств)			
		2010-2013 (142)		2014-2019 (114)	
		Кількість підприємств	Відсоток, %	Кількість підприємств	Відсоток, %
1	Наявність на підприємстві Наказу про облікову політику	115	80,99	91	79,81
1.1	Наявність в Наказі про облікову політику робочого Плану рахунків підприємства	58 з 115	50,43	86 з 91	94,51
2	Наявність на підприємстві посадових інструкцій бухгалтерів	114	80,28	102	89,47
3	Наявність на підприємстві Наказу про організацію бухгалтерської служби	102	71,83	86	75,44
4	Наявність на підприємстві інструкцій з документообігу	84	59,15	78	68,42

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

Деякі кількісні дані та їх аналіз щодо автоматизації обліку були продемонстровані у попередній публікації [4], де наведено результати обстеження на предмет того, які саме програмні продукти використовуються на українських підприємствах для ведення бухгалтерського фінансового обліку і які тенденції тут помітні.

Зокрема, було виявлено збереження компанією «ІС» свого провідного становища на українському ринку.

Наразі є потреба оновити певну інформацію та додати дані щодо частки бухгалтерів на підприємствах, облік яких автоматизований по-різному. Інформація щодо основних тенденцій в автоматизації бухгалтерського фінансового обліку в Україні наведена в табл. 8.

Таблиця 8

## Основні тенденції в автоматизації бухгалтерського фінансового обліку в Україні

№ з/п	Ступінь автоматизації бухгалтерського фінансового обліку	Період			
		2010-2013		2014-2019	
		Кількість підприємств	Відсоток, %	Кількість підприємств	Відсоток, %
1	Бухгалтерський фінансовий облік не автоматизований	9	6,3	4	3,5
2	Автоматизовані окремі ділянки обліку	27	19,0	24	21,0
3	Бухгалтерський фінансовий облік комплексно автоматизований	66	46,5	65	57,0
4	Бухгалтерський фінансовий облік комплексно автоматизований в складі автоматизованої системи управління підприємством (ERP)	38	26,8	20	17,5
5	Не надали відповіді	2	1,4	1	0,9
Разом		142	100	114	100

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

За результатами обстеження, наведеного у таблиці 8, можна стверджувати, що автоматизація бухгалтерського обліку на підприємствах України наразі є типовим явищем, і підприємства, які не використовують жодні спеціалізовані ІТ інструменти для ведення бухгалтерського фінансового обліку зараз, порівняно з ситуацією 6-10 років тому, майже відсутні.

Цікаво, що 9 підприємств у період з 2010 по 2013 рр. та 4 підприємства, обстежених у періоді 2014-2019 рр. зазначили свою ситуацію як «облік не автоматизований», 7 із них у першому періоді та всі 4

(без винятку) у другому періоді вказали, що певна кількість комп'ютерів все ж використовується для ведення бухгалтерського обліку. Єдиним логічним поясненням такої ситуації, на нашу думку, може бути використання на цих підприємствах неліцензійного програмного забезпечення і небажання визнавати цей факт при проведенні опитування.

Таким чином, другим очевидним (проте побічним) висновком є те, що кількість підприємств, що використовують неліцензійне програмне забезпечення, також скоротилася.

Зауважимо, що системи планування ресурсів підприємства (Enterprise resource planning systems – ERP), зокрема від «SAP», а також від компаній «Oracle» та «Microsoft» й інших розробників призначені для великих та середніх за розміром підприємств, зокрема міжнародних корпорацій з високим рівнем автоматизації бізнес-процесів. Однак, на підставі таблиці 8 можна зробити висновок, що переважна більшість українських підприємств надає перевагу комплексній автоматизації саме бухгалтерського фінансового обліку, а частка підприємств, які застосовують ERP-системи і здійснюють автоматизацію фінансового обліку як їх складову, відносно невелика.

Результати нашого обстеження, які показали, що частка підприємств, які автоматизували бухгалтерський фінансовий облік комплексно в складі автоматизованої системи управління підприємством (ERP) помітно скоротилася останніми роками (з 26,8 % до 17,5 %), спочатку нас спантеличили. Однак подальше дослідження тих підприємств, які відповіли негативно на це запитання показало, що така відповідь на це запитання зовсім не означає, що системи класу ERP не застосовуються на цих підприємствах взагалі. Якраз навпаки!

Загальна кількість обстежених у 2014-2019 роках підприємств, які використовують ERP системи, складає 31 з 114 (27,2 %), при цьому 13 з них на питання чи «Бухгалтерський фінансовий облік комплексно автоматизований в складі автоматизованої системи управління підприємством (ERP)» відповіли негативно. З цього випливає достатня поширеність останніми роками ситуації, яку декілька разів ми спостерігали на українських підприємствах особисто – на підприємстві встановлена і застосовується потужна закордонна ERP-система, яка виконує функції, скажімо, логістики, контролю виробництва, бюджетування, але одночасно (й окремо від цієї системи) використовується, скажімо, певний програмний продукт компанії «1С», за допомогою якого ведеться фінансовий облік (в т.ч. нараховується заробітна плата) та складається фінансова та податкова звітність (а спроби застосувати для цих цілей західну ERP систему провалилися).

Також було вирішено зібрати інформацію щодо того, який відсоток працівників складають бухгалтери на підприємствах залежно від способу автоматизації обліку на них (табл. 9).

Таблиця 9

Відсоток бухгалтерів залежно від способу автоматизації обліку

№ з/п	Ступінь автоматизації бухгалтерського фінансового обліку	Період			
		2010-2013		2014-2019	
		Підприємств, що надали інформацію про кількість працівників	Відсоток бухгалтерів, % (розрахунок частки)	Підприємств, що надали інформацію про кількість працівників	Відсоток бухгалтерів, % (розрахунок частки)
1	Бухгалтерський фінансовий облік не автоматизований	7	7,3 (15/206)	4	12,5 (6/48)
2	Автоматизовані окремі ділянки обліку	25	0,86 (662/76862)	24	0,79 (259/32620)
3	Бухгалтерський фінансовий облік комплексно автоматизований	64	2,41 (522/21642)	63	2,18 (935/42942)
4	Бухгалтерський фінансовий облік комплексно автоматизований в складі автоматизованої системи управління підприємством (ERP)	37	1,87 (486/25936)	19	3,64 (251/6898)
5	Даних немає	9	-	4	-
	Разом	142	100	114	100

Джерело: побудовано авторами за даними проведеного анкетування.

Виглядає так, що підприємства, які стверджують, що бухгалтерський фінансовий облік у них не автоматизований, мають найбільшу частку бухгалтерів складі своїх працівників. З одного боку, це достатньо логічно. З іншого боку, враховуючи міркування щодо попередньої таблиці, значно більш цікавим є той факт, що підприємства, на яких бухгалтерський облік автоматизований лише частково, показують менший відсоток бухгалтерів,

ніж підприємства, які автоматизували облік комплексно. Поясненням може бути гіпотеза щодо того, що самі по собі комплексні комп'ютерні програми є складними в експлуатації та обслуговуванні і потребують більше працівників, а підприємства, що автоматизують окремі ділянки – обирають серед них найбільш трудомісткі з великими обсягами операцій та документів.



Однак, це – лише гіпотеза. Більше інформації може надати більш детальне вивчення кожної групи підприємств окремо як, наприклад, на предмет їх належності до тієї або іншої галузі, або ж розміру, а також з'ясування, чи є ці відмінності статистично значимими.

**Висновки.** В Україні не отримали розвитку кількісні дослідження щодо організації та автоматизації обліково-фінансової діяльності на підприємствах, що давали б змогу узагальнювати та систематизувати зібрані дані на мікро- та макрорівнях в будь-яких заданих напрямках.

В НАУКМА (кафедра фінансів) проводиться формування бази даних підприємств в Україні з кількісними характеристиками щодо їх моделі бізнесу, організації управлінського та фінансового обліку, фінансової звітності, аудиту, інформаційних технологій і бізнесу та в бухгалтерському обліку, питань інвестування, показників ефективності. Сформована база даних включає 363 унікальні записи. Підприємства структуровані за організаційно-правовими формами, географічно, за галузями діяльності тощо.

Наявність запропонованого масиву кількісних даних надала змогу оцінювати реальну динаміку процесів в обліково-фінансовій сфері в частині: переходу на звітування за МСФЗ; кадрового забезпечення; нормативно-правового забезпечення; автоматизації обліку та ін.

Кількісні дослідження мають суттєву практичну значимість, оскільки (як доведено на конкретних прикладах в статті) можуть дати наочну підсумкову інформацію за різними напрямками групування чи структурування обліково-фінансових показників підприємств навіть без використання складних методів математичної статистики.

А комбінування кількісних методів аналізу з методиками математичної статистики та програмними пакетами аналізу даних (таких як E-views, SPSS) може надати статистично значиму впевненість щодо досліджених даних.

Підтвердженням цього висновку є результати попередніх досліджень кафедри фінансів НАУКМА.

Одне з них присвячено вивченню залежностей між наявністю відділу контролінгу та розміру підприємств, а також якості інформаційної функції на підприємствах залежно від наявності відділу контролінгу/управлінського обліку [7]. Було доведено, що наявність відділу контролінгу позитивно корелює з безперебійним наданням інформації керівництву підприємства, покращенням показників діяльності (що, своєю чергою, забезпечує більшу прозорість фінансових аспектів функціонування підприємств).

Інше дослідження було присвячено статистичному доведенню зв'язку між типом застосованого облікового програмного забезпечення та розміром підприємства [13]. Була перевірена та статистично доведена гіпотеза про співвідношення розміру бізнесу та рівня автоматизації фінансового обліку.

## 4 Список використаних джерел

1. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 45–53.

2. Верба В. А. Аналітична характеристика проблем розвитку українських підприємств. *Формування ринкової економіки*. Науковий збірник ДВНЗ «КНЕУ імені В.Гетьмана», 2010. № 23. С. 85–96.

3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

4. Івахненко С. В. Автоматизація бізнес-процесів та бухгалтерського обліку: «хмарна» революція? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 5. С. 26–35.

5. Івахненко С. В., Георгіаді А. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англословний світ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 3. С. 48–53.

6. Івахненко С. В., Конбер Дж. Підходи вчених США до методології науки: план вивчення з метою реформування досліджень бізнесу в Україні. *Наукові записки НАУКМА*. 2015. Т. 172. С. 31–36.

7. Мелих О. В., Яковлев М. В. Статистичний аналіз організації фінансового контролінгу на підприємстві. *Наукові записки НАУКМА. Економічні науки*, 2011. Т. 120. С. 61–65.

8. Моссаковський В., Кононенко Т. Концепція обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 11. С. 12.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

10. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>

11. Сталин И. В. О диалектическом и историческом материализме. М.: Гос. изд. полит. лит., 1939. 36 с.

12. Garrison Ray H., Noreen Eric, Brewer Peter. *Managerial Accounting*. 12<sup>th</sup> ed. McGrawHill, 2007. 792 p.

13. Ivakhnenkov S. V., Heorhiadi A. *Ukrainian Businesses' Characteristics and the Use of Information Technology: Introduction to Exploratory Studies*. *Наукові записки НАУКМА*. 2013. Т. 146. С. 39–44.

14. Regular products – Publications – Institute for Economic Research and Policy Consulting. URL: [http://www.ier.com.ua/en/publications/regular\\_products/](http://www.ier.com.ua/en/publications/regular_products/)

## 4 References

1. Borodkin, O. (2001). Vnutrishnohospodarskyi (upravlinskyi) oblik: kontseptsii i orhanizatsiia [Internal (management) accounting: concept and organization]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (2), 45–53.

2. Verba, V. A. (2010). Analytychna kharakterystyka problem rozvytku ukrainskykh pidpriemstv [Analytical characteristics of problems of development of Ukrainian enterprises]. *Formuvannia rynkovoï ekonomiky. Naukovi zbirnyk DVNZ «KNEU imeni V.Hetmana»*, (23), 85–96.
3. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.01.2003). Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Ivakhnenkov, S. V. (2018). Avtomatyzatsiia biznes-protsesiv ta bukhhalterskoho obliku: «khmarna» revoliutsiia? [Business Process and Accounting Automation: A Cloud Revolution?]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (5), 26–35.
5. Ivakhnenkov, S. V., Heorhiadi, A. (2012). Filosofsko-svitohliadni osnovy naukovykh doslidzhen v obliku ta audyti: anhlovnyi svit [The philosophical and philosophical foundations of research in accounting and auditing: the English-speaking world]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (3), 48–53.
6. Ivakhnenkov, S. V., Konber, Dzh. (2015). Pidkhody vchenykh SShA do metodolohii nauky: plan vyvchennia z metoiu reformuvannia doslidzhen biznesu v Ukraini [US scientists' approaches to science methodology: a study plan to reform business research in Ukraine]. *Naukovi zapysky NaUKMA*, (172), 31–36.
7. Melykh, O. V., Yakovliev, M. V. (2011). Statystychnyi analiz orhanizatsii finansovoho kontrolinhu na pidpriemstvi [Statistical analysis of the organization of financial controlling at the enterprise]. *Naukovi zapysky NaUKMA. Ekonomichni nauky*, (120), 61–65.
8. Mossakovskiy, V., Kononenko, T. (2004). Kontseptsiiia obliku v Ukraini [Accounting concept in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (11), 12.
9. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
10. Verkhovna Rada Ukrainy. (22.03.2012). Pro rozvytok ta derzhavnu pidtrymku maloho i serednoho pidpriemnytstva v Ukraini: Zakon Ukrainy [On the development and state support of small and medium-sized enterprises in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>
11. Stalin, I. V. (1939). O dialekticheskom i istoricheskom materializme [On dialectical and historical materialism]. Moskva: Hos. izd. polit. lit.
12. Garrison, Ray H., Noreen, Eric, Brewer, Peter. (2007). *Managerial Accounting* (12<sup>th</sup> ed.). McGrawHill.
13. Ivakhnenkov, S. V., Heorhiadi, A. (2013). Ukrainian Businesses Characteristics and the Use of Information Technology: Introduction to Exploratory Studies. *Naukovi zapysky NaUKMA*, (146), 39–44.
14. Regular products – Publications – Institute for Economic Research and Policy Consulting. Retrieved from [http://www.ier.com.ua/en/publications/regular\\_products/](http://www.ier.com.ua/en/publications/regular_products/)