

УДК 657

Н. І. Петренко

доктор економічних наук,

*професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів
і природокористування України "Бережанський агротехнічний
інститут"*

О. М. Столяренко

доктор економічних наук,

*доцент кафедри бухгалтерського обліку
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

ПОРУШЕННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ: ВПЛИВ ФАКТОРІВ

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання зростає попит на достовірність даних щодо перспектив розвитку підприємства. Користувачів інформації передусім цікавить впевненість у збереженні виробничо-господарських, економічних та соціальних зв'язків.

Під управлінням безперервністю діяльності розуміється формування, застосування та наступне удосконалення політики, принципів діяльності підприємства, направлених на забезпечення безперервності, а також реалізацію програм, що забезпечують попередження порушення принципу безперервності або зменшення наслідків такого порушення. Для реалізації цієї концепції модель управління безперервністю бізнесу повинна включати в себе декілька взаєпов'язаних елементів, які забезпечують комплекс превентивних і підготовчих заходів, необхідну реакцію і управління підприємством, що перебуває в умовах неплатоспроможності.

Причини недотримання підприємством вимог принципу безперервності містяться в самому економічному механізмі. Він запускається сигналами, що ініціюють вихідні економічні явища. З боку причинно-наслідкових зв'язків ці явища можуть розглядатися як фактори, розуміння яких відіграє важливе значення в управлінні підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним обґрунтуванням питань, пов'язаних з дослідженням дії принципу безперервності, присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених:

М.С. Алябишева, І.О. Астраханцевої, А.П. Бархатова, Л.А. Бернстайна, І.М. Богатої, Н.О. Бреславцевої, Ф.Ф. Бутинця, В.І. Валетова, Н.Ю. Возіянової, С.Ф. Голова, В.В. Джуня, Н.М. Карзаєвої, С.Ю. Козлова, Ю.Ю. Козлова, С.Л. Коротаєва, Т.О. Кубасової, І.Г. Кукукіної, Д. Мідлтона, О.М. Малигіної, В.П. Мартиненко, О.М. Назаряна, В.Д. Новодворського, Ф. Обербрінкмана, В.В. Панкова, Б.С. Пешеро Петі, О.В. Терещенка, В.І. Ткача, К.Р. Ферріса, Є. Халферта, О.М. Хоріна.

В той же час, проблеми дослідження основних концепцій неплатоспроможності, їх вплив на організацію і методику ведення бухгалтерського обліку, викликають інтерес все більшого числа фахівців у сфері облікової науки, тоді як багато положень теорії і практики бухгалтерського обліку в умовах неплатоспроможності суб'єкта господарювання залишаються мало дослідженими. Високо оцінюючи значний інтерес фахівців до цієї проблеми, відмічається відсутність єдиної сконцентрованої методичної бази, яка б дозволила чітко сформулювати фактори, що призводять до порушення принципу безперервності.

Метою, яка була реалізована при написанні статті, є визначення факторів впливу на безперервність діяльності підприємства, що надасть можливість здійснити заходи щодо усунення їх негативного впливу на подальший розвиток суб'єкта господарювання.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Під час управління неплатоспроможним підприємством необхідно дотримуватись принципів, які забезпечать успішність процесу. Так, принцип мінімізації витрат та втрат спрямований на застосування заходів щодо подолання кризової ситуації шляхом оптимізації витрат підприємства у напрямі їх скорочення, а також найменшого впливу втрат від цього на функціонування підприємства. У разі, якщо суб'єкт господарювання не дотримується вищезазначених принципів, його діяльність необхідно припинити. Передумовами стану неплатоспроможності є взаємодія численних факторів як зовнішнього, так і внутрішнього характеру, що в результаті призводить або до відновлення платоспроможності, або до припинення діяльності такого суб'єкта господарювання.

У ході проведеного дослідження сформовано систему факторів порушення принципу безперервності, що представлена на рис. 1.

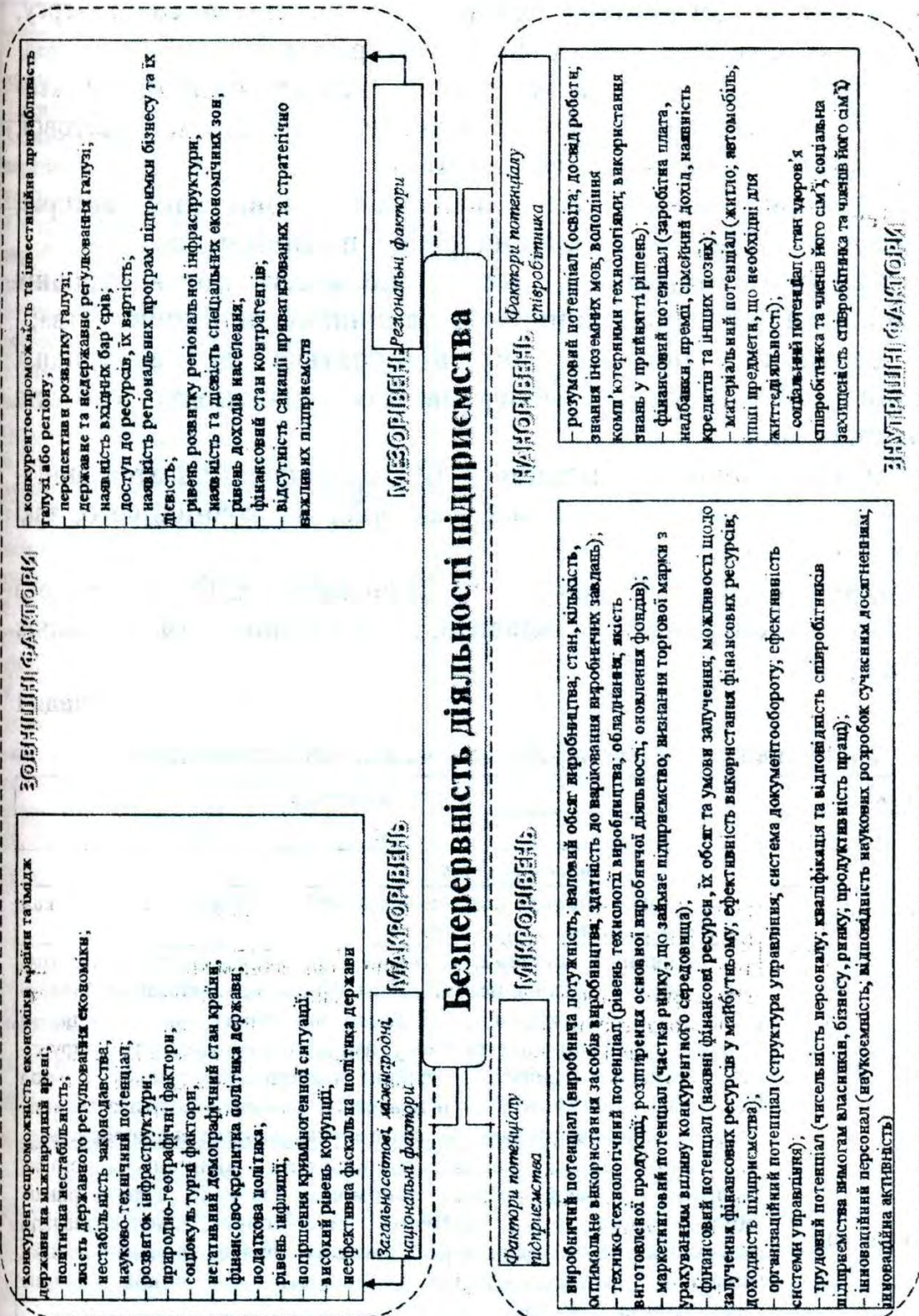


Рис. 1. Ієрархія факторів, що впливають на порушення принципу безперервності

Множина факторів має чітку ієрархічну структуру, що відображена за допомогою чотирьох груп, які, в свою чергу, формують підсистему факторів нижчого рівня:

– фактори макрорівня, що відносяться до зовнішніх факторів, відображають вплив умов функціонування загальносвітової, міжнародної та національної економіки;

– фактори мезорівня, що відносяться до зовнішніх факторів, характеризують галузь, до якої належить підприємство;

– фактори мікрорівня, що відносяться до внутрішніх факторів, безпосередньо впливають на діяльність підприємства;

– фактори нанорівня, що відносяться до внутрішніх факторів, забезпечують безперервність діяльності суб'єкта господарювання.

Фактори порушення принципу безперервності багатогранні – це результати взаємодії багатьох факторів, як зовнішнього, такі внутрішнього характеру.

Савицька Г.В.[1, С. 660], Є.М. Трененков, С.О. Дведенідова [5, С. 24] запропонували класифікацію внутрішніх та зовнішніх факторів (табл. 1).

Таблиця 1

Фактори впливу на безперервність діяльності підприємства *

Фактор	Характеристика
1	2
<i>Зовнішні фактори</i>	
1. Міжнародні	Посилення міжнародної конкуренції у зв'язку з розвитком науково-технічного прогресу
2. Економічні	тип економічної системи, кризовий стан економіки, загальний спад виробництва, інфляція, нестабільність фінансової системи, незбалансована кредитна політика або її повна відсутність, зростання цін на ресурси, зміна кон'юнктури ринку, неплатоспроможність та банкрутство партнерів. Однією із причин неплатоспроможності суб'єкта господарювання може бути неправильна фіскальна політика держави. Рівень оподаткування може виявитися непосильним для підприємства
3. Політичні	політична нестабільність суспільства, зовнішньоекономічна політика держави, розрив економічних зв'язків, втрата ринків збуту, зміна умов експорту й імпорту, недосконалість законодавства у сфері господарського права, антимонопольної політики, підприємницької діяльності та інших проявів регулювання функцій держави
4. Демографічні	чисельність, склад народонаселення, рівень благоустрою народу, культурний уклад суспільства, що визначають розмір і структуру потреб та платоспроможний попит населення на ті чи інші види товарів і послуг, рівень доходів і заощаджень населення

Продовження табл. 1

Внутрішні фактори
1. Дефіцит власного оборотного капіталу як наслідок неефективної виробничо-комерційної діяльності або неефективної інвестиційної політики
2. Низький рівень техніки, технології та організації виробництва
3. Зниження ефективності використання виробничих ресурсів підприємства, його виробничої міцності і, як наслідок, високий рівень собівартості, збитки, "проїдання" власного капіталу
4. Створення понаднормативних залишків незавершеного будівництва, незавершеного виробництва, виробничих запасів, готової продукції, у зв'язку з чим відбувається заговарювання, уповільнюється оборотність капіталу і створюється його дефіцит. Це спричиняє необхідність збільшення заборгованості, що, в свою чергу, може бути причиною банкрутства підприємства
5. Покупці підприємства, які оплачують борги у відповідності до укладених договорів із запізненням або взагалі не сплачують через їх банкрутство, що примушує підприємство самому брати борги
6. Невисокий рівень менеджменту, невідповідність рівня управлінської й організаційної культур підприємства його технологічній структурі
7. Відсутність збуту через низький рівень організації маркетингової діяльності з вивчення ринків збуту продукції, формуванню портфелю замовлень, підвищенню якості та конкурентоспроможності продукції, виробітку цінової політики
8. Залучення позикових коштів в оборот підприємства на не вигідних умовах, що призводить до збільшення фінансових витрат, зниження рентабельності господарської діяльності і здатності до самофінансування
9. Швидке та неконтрольоване розширення господарської діяльності, в результаті чого запаси, витрати та дебіторська заборгованість ростуть швидше ніж об'єм продаж. Звідси виникає потреба в залученні короткострокових позикових коштів, які можуть перевищити чисті поточні активи (власний оборотний капітал). В результаті підприємство підпадає під контроль банків та інших кредиторів і може збанкрутувати
10. Помилкова, ринкова філософія підприємства, нерациональне використання ресурсів і низька якість продукції

* Джерело: узагальнено на основі [1, 5]

Зовнішні фактори характеризують стан зовнішнього середовища, що впливає на діяльність підприємства (держава, постачальники, кредитори тощо). Більшість зовнішніх факторів не можуть бути змінені, тому підприємства вимушені пристосовуватися до них, мінімізуючи негативний вплив і максимально використовуючи позитивні сторони.

Зазначені фактори не є безпосередніми причинами виникнення кризової ситуації на тій чи іншій стадії життєвого циклу підприємства і тим більше його банкрутства. Проте вони впливають на розвиток факторів погіршення фінансово-економічного й господарського стану підприємства. Причини кризи та банкрутства підприємств зумовлені непродуманістю менеджменту або його помилками. В цих умовах збільшується значимість діагностики виявлення та розпізнавання кризи, що наближається [5, С. 26].

Аналіз факторів, що впливають на діяльність підприємства, необхідний для виявлення ступеня негативного впливу певної групи факторів; планування діяльності підприємства; розробки заходів щодо дотримання вимог принципу безперервності; оцінки "слабких місць" підприємства. В такій інформації передусім заінтересовані керівники та спеціалісти підприємства, що займаються плануванням діяльності, арбітражні керуючі для адекватної оцінки стану підприємства і розробки плану заходів щодо відновлення платоспроможності суб'єкта господарювання.

Питанням регулювання та управління бухгалтерським обліком необхідно приділяти значну увагу протягом всього періоду діяльності підприємства.

На кожному з етапів життєдіяльності підприємства існує комплекс факторів, що впливає на реалізацію принципу безперервності, а порядок ведення бухгалтерського обліку і формування бухгалтерської звітності на них мають свої особливості (табл. 2).

На першому етапі діяльності бухгалтер повинен прийняти участь у підготовці підприємства до державної реєстрації: підготовка та реєстрація засновницьких документів, відкриття тимчасового рахунку в банку для здійснення внесків до статутного капіталу, організація обліку частини внесків до статутного капіталу, підготовка до організації бухгалтерської служби тощо. У цьому випадку бухгалтерський облік формально ще не організований, оскільки підприємство не існує як юридична особа. Проте де-факто окремі процедури бухгалтерського обліку здійснюються.

На початок першого фінансового року складається вступний баланс, що відображає в активі вартість фактично отриманого майна від засновників і їх заборгованість, а в пасиві – розмір статутного та залученого капіталу. Далі ведеться бухгалтерський облік за встановленими правилами. На цих етапах у відповідності до чинного законодавства необхідно дотримуватися всіх базових принципів бухгалтерського обліку, в т.ч. й фундаментального принципу – безперервності.

Враховуючи сутність та особливості принципу безперервності діяльності, доведено, що більшість факторів, що впливають на його реалізацію, з різною їх комбінацією впливають на діяльність підприємства майже на кожній із стадій його життєвого циклу.

Економічний облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації

Таблиця 2

Вплив факторів на реалізацію принципу безперервності

Причини порушення принципу безперервності	Стадія				
	Виникнення	Підйом	Пік	Спад	Депресія
1	2	3	4	5	6
Зовнішні фактори					
<i>Макрорівень</i>					
Конкурентоспроможність економіки країни та імідж держави на міжнародній арені	+	+	+	+	+
Політична нестабільність	+	+	+	+	+
Якість державного регулювання економіки	+	+	+	+	+
Нестабільність законодавства	+	+	+	+	+
Науково-технічний потенціал	+	+	+	+	+
Розвиток інфраструктури	+	+	+	+	+
Природно-географічні фактори	+	+	+	+	+
Соціокультурні фактори	+	+	+	+	+
Негативний демографічний стан країни	+	+	+	+	+
Фінансово-кредитна політика держави	+	+	+	+	+
Податкова політика	+	+	+	+	+
Рівень інфляції	+	+	+	+	+
Погіршення криміногенної ситуації	+	+	+	+	+
Високий рівень корупції	+	+	+	+	+
Неефективна фінансова політика держави	+	+	+	+	+
<i>Мезорівень</i>					
Конкурентоспроможність та інвестиційна привабливість галузі або регіону	+	+	+	+	+
Перспективи розвитку галузі	+	+	+	+	+
Регулювання галузі: державне та недержавне регулювання	+	+	+	+	+
Нааявність вхідних бар'єрів	+	+	+	+	+
Доступ до ресурсів, їх вартість	+	+	+	+	+
Нааявність регіональних програм підтримки бізнесу та їх дієвість	+	+	+	+	+
Рівень розвитку регіональної інфраструктури	+	+	+	+	+
Нааявність та дієвість спеціальних економічних зон	+	+	+	+	+

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6
Внутрішні фактори					
<i>Мікрорівень</i>					
Рівень доходів населення		+	+	+	+
Фінансовий стан контрагентів		+	+	+	+
Відсутність санації приватизованих та стратегічно важливих підприємств					
Макрорівень					
Виробничий потенціал (виробнича потужність, валовий обсяг виробництва, стан, якість, оптимальне використання засобів виробництва, здатність до варіювання виробничих завдань)		+	+	+	+
Техніко-технологічний потенціал (рівень технології виробництва, обладнання, якість виготовленої продукції, розширення основної виробничої діяльності, оновлення фондів)		+	+	+	+
Маркетинговий потенціал (частка ринку, що займає підприємство, визнання торгової марки з урахуванням впливу конкурентного середовища)		+	+	+	+
Фінансовий потенціал (наявні фінансові ресурси, їх обсяг та умови залучення, можливості щодо залучення фінансових ресурсів у майбутньому, ефективність використання фінансових ресурсів, дохідність підприємства)	+	+	+	+	+
Організаційний потенціал (структура управління, система документообороту, ефективність системи управління)	+	+	+	+	+
Трудовий потенціал (чисельність персоналу, кваліфікація та відповідність співробітників підприємства вимогам власників, бізнесу, ринку, продуктивність праці)	+	+	+	+	+
Інноваційний персонал (наукоємність, відповідність наукових розробок сучасним досягненням, інноваційна активність)					
Макрорівень					
Розумовий потенціал (освіта, досвід роботи, знання іноземних мов, володіння комп'ютерними технологіями, використання знань у прийнятті рішень)	+	+	+		
Фінансовий потенціал (заробітна плата, надбавки, премії, сімейний дохід, наявність кредитів та інших позик)				+	+
Матеріальний потенціал (житло, автомобіль, інші предмети, що необхідні для життєдіяльності)				+	+
Соціальний потенціал (стан здоров'я співробітника та членів його сім'ї, соціальна захищеність співробітника та членів його сім'ї)	+	+	+	+	+

У відповідності до Я.В. Соколова і С.М. Бичкової значимість принципу безперервності для бухгалтерського обліку полягає в наступних “шести наслідках, які з них випливають:

- 1) зміна власника і її вплив на облік;
- 2) підтримка оцінки активів і пасивів;
- 3) капіталізація витрат – невід’ємна властивість бухгалтерського обліку;
- 4) резервування майбутніх фінансових результатів – необхідна умова роботи будь-якого підприємства в умовах ринкової економіки;
- 5) фінансові результати відображаються не в момент їх виникнення, а розподіляються за звітними періодами;
- 6) звітність надається за календарними періодами” [4].

Застосування принципу безперервності припиняється незалежно від причин ліквідації підприємства: за бажанням власників або примусовим чином. Підприємство починає функціонувати в режимі надзвичайної ситуації. Місія підприємства втрачає своє значення. Першочерговою метою діяльності стає виживання будь-якою ціною. При цьому відбувається перебудова системи управління підприємством на використання методів направлених на погашення боргів та відновлення платоспроможності потенційного банкрута. Відповідно перебудовується і система бухгалтерського обліку на підприємстві.

Принцип безперервності та більшість інших базових принципів не застосовуються в умовах неплатоспроможності суб’єкта господарювання. Під час провадження ліквідаційної процедури найбільш важливим стає отримання підприємством-боржником грошових коштів з метою погашення вимог кредиторів. У ліквідаційному балансі відсутні показники доходів і витрат майбутніх періодів, оціночних резервів і резервів майбутніх витрат. Це свідчить про порушення вимог обачності.

На перше місце виходить інформація, що призначена для задоволення вимог кредиторів і формування вартості підприємства, що ліквідується, у відповідності до якої вартість активів визначається виходячи із ціни їх можливого продажу.

Висновки, пропозиції та перспективи подальших досліджень. Таким чином, за результатами проведених досліджень, можна зробити висновок, що реалізація принципу

безперервності в бухгалтерському обліку підприємства передбачає створення на підприємстві облікової інформаційної системи максимально зорієнтованої на вирішення завдань управління економічним суб'єктом, що відображають специфіку діяльності конкретного підприємства. При цьому необхідно враховувати той факт, що сам порядок організації бухгалтерського обліку став здійснювати безпосередній вплив на досягнення безперервності діяльності підприємства.

Виконане дослідження дозволило сформулювати ієрархію факторів впливу на безперервність діяльності суб'єкта господарювання, в якій враховано вимоги до облікового інформаційного середовища, необхідного для адекватного управління підприємством, шляхом мінімізації їх негативного впливу та здійснення ефективного контролю й оцінки фінансового стану неплатоспроможного підприємства. Зважаючи на те, що на сьогодні залишаються відкритими питання щодо нанорівня факторів, які призводять до порушення вимог принципу безперервності, подальші дослідження присвятимо соціально-психологічному аспекту бухгалтерської професії як одному із факторів впливу на реалізацію принципу безперервності.

Список використаних джерел:

1. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Новое знание, 2001. – 704с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Ярослав Вячеславович Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, - 496 с.
4. Соколов Я.В. Принцип непрерывности деятельности организации / Соколов Я.В., Бычкова С.М. // Аудитор. 2006. - № 5.
5. Трененков, Е. М. Диагностика в антикризисном управлении [Текст] / Е.М. Трененков, С.А. Дведенидова // Менеджмент в России и за рубежом. - 2002. - № 1. - С. 23-28.
6. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шер. – 4-е изд.: Пер. с нем. / Под ред. проф. Н.С. Лунского. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 574 с.