

ГО «НАУКОВИЙ КЛУБ «СОФУС»  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ISSN 2410-0706 (Print)  
ISSN 2410-9274 (Online)

# **ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**Міжнародний науковий журнал**

Заснований у 2013 році

**Випуск 2**

Тернопіль – 2016

# ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році  
Виходить до 4 разів на рік

Випуск 2. 2016

ISSN 2410-0706 (Print)  
ISSN 2410-9274 (Online)

**Співзасновники:** ГО «Науковий клуб «СОФУС», Тернопільський національний економічний університет,  
Подільський державний аграрно-технічний університет

**Головний редактор:**

Бруханський Р.Ф. – д.е.н., доцент (Україна)

**Виконавчий редактор (відповідальний секретар):**

Семенишена Н.В. – д.ф., доцент (Україна)

**Заступник головного редактора:**

Жук В.М. – д.е.н., професор (Україна)

**Випусковий редактор:**

Сава А.П. – д.ф., с.н.с. (Україна)

**Редакційна колегія:**

Альбрехт Д. – професор (США)

Алшарарі Н. – д.н., професор (ОАЕ)

Вахрушина М.А. – д.е.н., професор (Росія)

Гасор А. – д.ф. (Польща)

Дерій В.А. – д.е.н., професор (Україна)

Дюранкев Б. – д.ф., професор (Болгарія)

Задорожний З.-М.В. – д.е.н., професор (Україна)

Іванишин В.В. – д.е.н., професор (Україна)

Ісмаїл Т. – д.н., професор (Єгипет, Саудівська Аравія)

Озер Гекхан – д.н., професор (Туреччина)

Панков Д.О. – д.е.н., професор (Білорусь)

Пармаклі Д.М. – д.е.н., професор (Молдова)

Петрук О.М. – д.е.н., професор (Україна)

Пуцентейло П.Р. – д.е.н., професор (Україна)

Пушкар М.С. – д.е.н., професор (Україна)

Родрігес П.-С. – д.н., професор (Бразилія)

Чайковська О.В. – д-р ф. (філол.), перекладач (Україна)

Садовська І.Б. – д-р ф., професор (Україна)

Сіманавічене Ж. – д.е.н., професор (Литва)

Тимчев М. – д.ф., ас. професор (Болгарія)

Хомин П.Я. – д.е.н., професор (Україна)

Хусейн Х. – д.н., професор (Великобританія)

Шарма Б. – д.е.н., професор (Індія)

*Рекомендовано до друку Радою засновників  
(протокол № 2 від 27.05.2016 р.)*

*Свідоцтво про державну реєстрацію  
друкованого ЗМІ KB № 21662-1562P від 18.08.2015 р.*

**Журнал індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах:** Advanced Science Index (ASI), AcademicKeys.com, Academia.edu, Beluga – Catalogue of Hamburg Libraries, Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of abstract indexing for journals (DAIJ), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Directory of Research Journals Indexing (DRJI), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0.345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), International Scientific Indexing (ISI), Issuu, MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHЦ, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

**Адреса редакції:**

ГО «Науковий клуб «СОФУС», Україна, 46027, м. Тернопіль, а/с 553. тел. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: ijjournal.ia@gmail.com; clubsophus@gmail.com. web: www.sophus.at.ua

Підписано до друку 31.05.2016 р.

Формат 70х100 1/16. Гарнітура Arial.

Папір офсетний. Друк офсетний. Зам. 6/2016.

Умовн. друк. арк. 12,75. Тираж 100.

Віддруковано з готових діапозитивів

в СМП «ТАЙП» вул. Чернівецька, 44 б,

м. Тернопіль, Україна, 46000

тел. +38 0352 527500; +38 0352 522616

Відповідальність за оригінальність (плагіат) тексту наукової статті, точність наведених фактів, цитат, статистичних даних, власних назв, географічних назв та інших відомостей, а також за те, що в матеріалах не містяться дані, що не підлягають відкритій публікації несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції та автора.

© ГО «Науковий клуб «СОФУС»,  
Тернопільський національний економічний університет,  
Подільський державний аграрно-технічний університет, 2016  
© Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2016

SCIENTIFIC CLUB «SOPHUS»  
TERNOPIL NATIONAL ECONOMIC UNIVERSITY  
STATE AGRARIAN AND ENGINEERING UNIVERSITY IN PODILYA

ISSN 2410-0706 (Print)  
ISSN 2410-9274 (Online)

# THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013

Issue 2

Ternopil – 2016

# THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013  
Periodicity: up to 4 times a year

Issue 2. 2016

ISSN 2410-0706 (Print)  
ISSN 2410-9274 (Online)

Founders: Scientific Club «SOPHUS», Ternopil National Economic University, State Agrarian and Engineering University in Podilya

## Editor in Chief:

Puslan Brukhanskyi – Dr.sc. (Econ), As. Professor (Ukraine)

## Responsible Secretary:

Nataliia Semenyshena – PhD, Assoc.Prof. (Ukraine)

## Associate Editor:

Valeriy Zhuk – Dr., Professor of Accounting (Ukraine)

## Managing Editor:

Andriy Sava – Ph.D., Senior Researcher (Ukraine)

## Editorial Board:

David Albrecht – Professor of Accounting (USA)

Nizar Alsharari – Dr.Sc., Professor of Accounting (UAE)

Marija Vahrushyna – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Russia)

Aleksandra Gašior – Dr.hab. (Poland)

Vasyl Derii – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Boyan Durankev – PhD, Professor (Bulgaria)

Zenovii-Mykhailo Zadorozhnyi – Dr.Sc. (Econ.),

Professor of Accounting (Ukraine)

Volodymyr Ivanyshyn – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Tariq Ismayil – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting  
(Egypt, Saudi Arabia)

Gökhan Özer – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Turkey)

Dmitri Pankov – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting (Belarus)

Dmitriy Parmakli – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Moldova)

Olexandr Petruk – Dr.Sc. (Economics), Professor (Ukraine)

Petro Putsenteilo – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Myhajlo Pushkar – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Paulo Cesar Chagas Rodrigues – Dr.Sc. (Econ.), Professor  
(Brazil)

Olha Chaikovska – Ph.D., interpreter (Ukraine)

Irina Sadovska – PhD, Professor (Ukraine)

Zaneta Simanaviciene – Dr.Sc. (Econ.) Professor  
(Lithuania)

Marko Timchev – PhD, Associate Professor (Bulgaria)

Petro Khomyn – Dr.Sc. (Econ.) Professor (Ukraine)

Khaled Hussainey – Dr.Sc. (Econ.), Professor of  
Accounting (United Kingdom)

Brachm Sharma – Dr.Sc., Professor of Management (India)

*Recommended for publication by Founder Council  
(protocol # 2, from 05.27.2016)*

*State registration  
KB № 21662-1562P reissued 08.18.2015.*

The journal is indexed in international directories and scientometric databases: Advanced Science Index (ASI), AcademicKeys.com, Academia.edu, Beluga – Catalogue of Hamburg Libraries, Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of abstract indexing for journals (DAIJ), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Directory of Research Journals Indexing (DRJI), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), International Scientific Indexing (ISI), Issuu, MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

## Editorial Office:

Scientific club «SOPHUS», Ukraine, 46027, Ternopil, box 553. tel. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: [ijournal.ia@gmail.com](mailto:ijournal.ia@gmail.com); [clubsophus@gmail.com](mailto:clubsophus@gmail.com). web: [www.sophus.at.ua](http://www.sophus.at.ua)

Signed for printing 05.31.2016 p.

Format 70x100 1/16. Type Arial.

Offset paper. Printing offset. Order. 6/2016.

Cond. print. sheets. 12,75. Copies 100.

Printed:

Tajp, joint small enterprise, Chernivetska St., 44b,

Ternopil, Ukraine, 46000,

tel. +38 0352 527500; +38 0352 522616

Responsibility for originality (plagiarism) the text of the article, the accuracy of facts, quotations, statistics, proper names, place names and other information, as well as the fact that the materials do not contain data that can not be open publication are the authors of scientific papers. The opinions of the authors of publications may not coincide the views of the editorial board of the collection. Reprint and translation of articles is allowed on the written consent with the editorial office and the author.

© Scientific Club «SOPHUS», Ternopil National Economic University,  
State Agrarian and Engineering University in Podilya, 2016

© The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances, 2016

## З М І С Т

<b>Актуальна тема</b>	
Pushkar Mykhailo ILLOGICALITY OF MODERN ACCOUNTING SCIENCE TITLE AND CONTENT	9-17
<b>Теорії бухгалтерського обліку, розвиток під впливом економічних теорій та інституційних змін</b>	
Bruhans'kyj Ruslan THE PROCESS OF INTELLECTUALIZATION OF STRATEGIC FINANCIAL ACCOUNTING ON THE BASIS OF ACCOUNTING ENGINEERING	18-24
<b>Панков Дмитрій, Маханько Людмила</b> МОНЕТАРНАЯ ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ И МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ	25-36
<b>Хомин Петро</b> ОБЛІКОВА МЕТОДОЛОГІЯ ЧИ «КОПИРУЧЁТА» СИНДРОМ?	37-43
<b>Інституційні засади впровадження міжнародних стандартів облік</b>	
<b>Пасько Олег</b> БАГАТОРІВНЕВЕ ВРЯДУВАННЯ В РЕГУЛЮВАННІ ОБЛІКУ В НІМЕЧЧИНІ: СТРУКТУРА ТА ДІЯЛЬНІСТЬ КСБО НІМЕЧЧИНІ	44-55
<b>Бухгалтерська терміносистема та регуляторна діяльність в сфері обліку, контролю та аудиту</b>	
<b>Макаренко Анна</b> КЛАСИФІКАЦІЯ ПОКАЗНИКІВ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	56-62
<b>Попітіч Тетяна</b> ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: ПОНЯТІЙНИЙ АПАРАТ І КЛАСИФІКАЦІЯ	63-74
<b>Інформаційні системи обліку, економічного аналізу і аудиту</b>	
<b>Хомовий Сергій, Томілова Надія</b> СИСТЕМИ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	75-81
<b>Аналітичне забезпечення діяльності бізнесу</b>	
<b>Дем'янюк Інна</b> МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ РАЦІОНАЛЬНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У РОЗРІЗІ ВПЛИВУ НА ПРОЦЕС ВИРОБНИЦТВА	82-89
<b>Кравчук Наталія, Співак Сергій</b> ТРАНСФОРМАЦІЯ РОЛІ БУХГАЛТЕРА З УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЕПОХУ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД	90-99
<b>Лазаренко Дмитро, Сіренко Станіслав</b> ФОРМУВАННЯ НОВИХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ МЕХАНІЗМІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	100-106
<b>Парасій-Вергуненко Ірина</b> АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ	107-115
Timchev Marko ACCOUNTING AND BALANCED BUSINESS ANALYSIS OF THE INSOLVENCY (BANKRUPTCY) RISK AND OF THE COMPANY COMPETITIVENESS IN TIME OF GLOBAL ECONOMIC CRISIS	116-124
Hoxhalli Brunilda, Duzha Juxhen, Mamuti Agim STATISTICAL ANALYSIS OF MACEDONIAN GOVERNMENT EXPENDITURES FOR THE PERIOD 2006 – 2013	125-135
<b>Системи контролю</b>	
<b>Гончар Віталій</b> ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	136-143

**Шевчук Людмила, Зеленюк Вікторія, Шевчук Андрій**

**ВПЛИВ ПОДАТКОВИХ ЗМІН НА СИСТЕМУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ РЕСУРСІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

144-151

**Звітність: національні особливості та міжнародний досвід**

**Ямборко Галина**

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЯК МЕТОДОЛОГІЧНИЙ БАЗИС ФОРМУВАННЯ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

152-160

**Відомості про авторів**

161-164

## C O N T E N T

---

Actual theme	
Pushkar Mykhailo ILLOGICALITY OF MODERN ACCOUNTING SCIENCE TITLE AND CONTENT	9-17
Accounting theories, the development influenced by economic theories and institutional changes	
Bruhans'kyj Ruslan THE PROCESS OF INTELLECTUALIZATION OF STRATEGIC FINANCIAL ACCOUNTING ON THE BASIS OF ACCOUNTING ENGINEERING	18-24
Pankov Dmitri, Makhanko Ludmila MONETARY ACCOUNTING THEORY: PRACTICAL ASPECTS AND METHODOLOGICAL SUPPORT	25-36
Khomyn Petro ACCOUNTING METHODOLOGY OR A SYNDROME OF "COPING ACCOUNTING"	37-43
Institutional framework of the introduction of international accounting standards	
Pasko Oleh MULTI-LEVEL GOVERNANCE IN REGULATION OF ACCOUNTING IN GERMANY: STRUCTURE AND ACTIVITIES OF ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE OF GERMANY	44-55
Accounting terminological and regulatory activities in the field of accounting, control and audit	
Makarenko Anna CLASSIFICATION OF FOREST RESOURCES PARAMETERS FOR THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION FORMATION	56-62
Popitich Tetiana ACCOUNTING POLICY CONCEPTION AND CLASSIFICATION	63-74
Information systems of accounting, economic analysis and audit	
Homovij Sergii, Tomilova Nadiia THE SYSTEMS OF STOCKS ACCOUNTING IMPROVEMENT AT AN ENTERPRISE	75-81
Analytical maintenance of business activity	
Demjanyuk Inna THE METHODOLOGY OF NONOPERATING ASSETS EFFECTIVE EXPENDITURE MANAGEMENT ANALYSIS IN TERMS OF THEIR IMPACT ON PRODUCTION PROCESS	82-89
Kravchuk Nataliia, Spivak Sergij TRANSFORMATION OF THE ACCOUNTANT'S ROLE MANAGEMENT IN THE ERA OF GLOBALIZATION: INTERNATIONAL EXPERIENCE	90-99
Lazarenko Dmitry, Sirenko Stanislav FORMATION OF NEW ACCOUNTING AND ANALYTICAL MECHANISMS IN THE COST MANAGEMENT SYSTEM	100-106
Parasiy-Vergunenko Irina OPERATING ACTIVITIES ANALYSIS: PROBLEMS AND PROSPECTS FOR FURTHER RESEARCH	107-115
Timchev Marko ACCOUNTING AND BALANCED BUSINESS ANALYSIS OF THE INSOLVENCY (BANKRUPTCY) RISK AND OF THE COMPANY COMPETITIVENESS IN TIME OF GLOBAL ECONOMIC CRISIS	116-124
Hoxhalli Brunilda, Duzha Juxhen, Mamuti Agim STATISTICAL ANALYSIS OF MACEDONIAN GOVERNMENT EXPENDITURES FOR THE PERIOD 2006 – 2013	125-135
Control systems	
Honchar Vitaliy FORMATION OF EFFECTIVE SYSTEM OF AGRICULTURAL ENTERPRISES' INTERNAL CONTROL	136-143

Shevchuk Lyudmila, Shevchuk Andrey, Zelenjuk Viktorija	
THE INFLUENCE OF TAX CHANGES ON FINANCIAL CONTROL SYSTEM OF LOCAL BUDGET RESOURCES	144-151
Reporting: national characteristics and international experience	
Iamborko Galina	
CONCEPTUAL FOUNDATIONS AS A METHODOLOGICAL BASIS OF BUSINESS ENTITIES FINANCIAL STATEMENTS FORMATION AND ANALYSIS	152-160
Information about the authors	161-164



**АКТУАЛЬНА  
ТЕМА**



**ACTUAL  
THEME**

УДК 657.471  
JEL Classification M41

Pushkar Mykhailo  
DrSc (Econ.), Professor, Department of audit, control and analysis  
Ternopil National Economic University  
Ternopil, Ukraine  
E-mail: [m.s.pushkar@tneu.edu.ua](mailto:m.s.pushkar@tneu.edu.ua)

## ILLOGICALITY OF MODERN ACCOUNTING SCIENCE TITLE AND CONTENT

### *Abstract*

*Introduction.* Almost 100 years ago, the science of economic accounting was called "bookkeeping" accounting, which was wrong till this time focusing on the process of entries in the books, instead of disclosing the nature and content of information resources for business. Science title does not correspond to the business realities and slows the informatization process requiring search not only of title, but also the account content change, as metrological economic science.

*Methods.* The study is based on the science knowledge principles, historical implications of development economics and accounting, social changes in society, logical positivism and dialectic changes in time and space.

*Results.* The educational analysis and scientific literature on accounting topics gives sufficient reason to believe that the theory and practice is observed distortions aside the traditional approach to obtaining information known since the Middle Ages. This approach limits the ability to receive account data for the purposes of operational and strategic levels of management accountants because the thinking inertia is guided by entries in the books of standard messages long past when economic life. Managers need relevant information not only about the past but also contemporary and future events, so called accounting science to associate with a service function in obtaining information for different management levels.

*Discussion.* It is proposed to give our accounting science a name that reflects the nature of its depth - knowledge of facts gathering, processing and receiving information on this basis. For this purpose it may serve as the word "informology" - knowledge of information resources of the enterprise and their use in order to adapt to changes in the economic environment

*Keywords:* science, accounting, scientists, the old accounting content, accounting deficiencies, rename «bookkeeping» accounting, science "informology, information management, accounting types.

*Introduction.* Timeliness of the article caused by the fact, that accounting science till this time devoid of reference points regarding its future, as the developed theory is not established, and that substitute theory, which use practitioners since the Middle Ages times, does not stand critics. Indeed, a scientist, who works in accounting theory, is always in an awkward position, when it is necessary to answer the questions from representatives of other sciences, what means commonplace, but not clear to the most people the phrase «accounting».

However, for some reason instead of the content disclosing of this concept in its intrinsic scientific value, accountants transferred to the wordy and rather confusing explanation, which does not concern science, but craft items in books.

The accounting definitions idea exists long ago, but its realization is not implemented in life. This situation threatens the future existence of accounting science and therefore should cause concern entire scientific community. What reasons have led to this state of accounting science and in which direction should it be developed and is the primary problem of theory and practice as for the information system name and content during the formation period of post-industrial society.

In foreign and national publications problem alogic name of accounting science and the urgent updates the need of its content on the basis of formation trends of post-industrial society, does not put on the agenda at all, because the author comes from the idea that the Middle Ages accounting model came into conflict with the business demands and society and should change dramatically based on the cognition theory.

The purpose of the article involves drawing the attention of accountable community to the problem of creating a new science called «economic informology», that will help the formation methodology researches of information resources about business activity in continuously perturbation environment. The emphasis in accounting theory shifts from data processing methods about financial position on concentration methods of information in space and time in an accounting information developed system, which includes three components - operational, tactical and strategic level accounting.

Methods of case study on a fundamental change in the title and content of the accounting theory is based on historic - deductive, sociological, logical, general civilization, scientific and prognostic aspects of science development about the accounting and principles of knowledge theory.

Results. The value accounting for the uninitiated in its methodology remains unclear economic category, hence is generated skepticism to its value not only by representatives of scientific, technical and humanitarian sciences, but also economic. This situation was fixed, primarily, because of accounting theory has not formed and remains in before paradigm condition.

Since the XV century the accounting performs only one function - describes the procedure for obtaining data on the company fragments activity and continue essentially revealing past events in cash form. Until this time was not formed intellectually mature accounting system with individual subsystems. The name of science «accounting» recalls dry craft without creativity and enthusiasm, which are pre-painted on accounts and registers in advance. In this sense similar to the accounting records of the notary with his indifference to real people and their ideas. Dry account is not accidental.

The fact is that, that without clarification of the nature and etymology of the word «accounting», we can not delineate the boundaries of derivative accounting definitions along with any adjectives (accounting (bookish), financial, administrative, statistical, tax, analytical, synthetic, environmental, warehouse, operational, medical, astronomical, floristic or some other).

Unfortunately, so far neither the economic literature, or no in different dictionaries interpretation of the term «accounting» in its scientific aspect. Even more surprising is the fact that the common meaning of the word «accounting» is not well known to accountants, and in its place claims simulacrum (likeness) to its true value called "accounting", which means a booker, and not some other. The logic goes that, apart from the accounting, there are many other records that can carry not only books but also other media (catalogs, maps, phonograms, photographs, etc.), but not having a hybrid science like exotic names «Accounting». It seems, that none of the other science does not use the term « accounting», although in fact they use it, but do not assume the mission of disclosing the term content. Among accountants, irrationally, privately made do without scientific explanation, the key to their profession, word. When it comes to the specification of the word «accounting» and its meaning for enterprise management, the accountants substitute its essence vague arguments about «Accounting» without explaining the etymology and the semantic content of the term.

Even in the Internet there is no information on the etymology of the word «accounting» as a category of philosophy, philology, economics, law and other disciplines, but there is an incredible amount of files with annoying, low-grade, standard, the writing texts about accounting. So how can you speak of such accounting, not knowing what words' mean accounting, what need to be accounted?

In the explanatory dictionary of the Ukrainian language states, that the accounting – is a witness, setting availability of what-ever, or finding out what number - any registration system or any performance processes - or activities in their quantitative or qualitative manifestations to control, direction etc. [1, С.431].

If we take as a basis that, the account is appointed for notice about anyone - what and for whomever, its essence must excrete of thinking designs on making information instead of outward signs data obtained with the help of sensations, as it serves students talking about what actions carry accountants in practice, because it is too far from the scientific understanding of your accounting process meaning.

In the account theory it can not be reduced for reproduction on base only on common sense alone, that makes the accountant and to describe its performance from data processing, as the authors highlight in the accounting literature referring to the primitive instructions or standards.

The theory of science is always created on the abstract generalizations about the nature and the accounting system purpose, aimed at laws knowledge of its development - types, forms, methods, structures, components and logic of interaction system, aimed at the selection process and economic activity processing and getting on that based on this amount of information that is able to meet the any user needs. The current level of computer technology can solve the task of obtaining information for any business - complexity, time interval and input amount and output data from which to generate an unlimited amount of information.

Accountants do not see the difference between event entries in the books and accounting science essence, as a rational intellectual information model of company activity, which means fall into delusion, and instead of science (theory of knowledge) issue for science simple craft items digits in the books and reporting forms (which scribes did in the Middle Ages).

The Ignorance philosophical content categories - phenomenon and essence, its mixing or preference phenomenon over substance, has meant that science was on record (we like it or not) on the sidelines of educational process and scientific progress. Under these conditions, the scientific community of the state, as a collection of scientists from different disciplines, naturally raises the question of whether the accounting science, which does not have its own theory? Indeed, whether the accounting theory that described in 1494 by L. Pacholi and in principle, applies in our days, In the past, these were accounting recommendations, without a hint of scientific justification, so you can consider the proven fact, that the theory status is simple craft items to books does not qualify. The thumb rules of accounting transaction by double entry principally is not different from the rules as to make clay pots.

For centuries were established views on the accounting, which were based on standard empirical facts, that practice group and were reflected in the books, did not allow professionals to rise above everyday thinking and understand what was the essence of science and what was due to people's desire for a systematic process accounting.

The answer to this question can one - society needs science, that is able to suggest methods of obtaining information to monitor the economic life events of the enterprise in a constantly changing real world, making it possible to adapt the business to environmental conditions and tracking favorable or unfavorable trends in the economy for the society development. It is hard to imagine life and balancing the interests of the people and taking into account the different forces influence on the economy and society without accounting information and adjusting social economic developments in the desired direction of development.

The accounting essence is known by its purpose (goal) in society and business - namely getting information. We can assume, that the most important existence meaning of the accounting science is its ability to generate information resources for economic management and business - processes based on clustering of economic activity on pre-defined criteria that reflect the actual language of information circulation company capital.

The accounting aim is human transforming facts activity within economic entities (companies, organizations and institutions of all sizes and the economy sectors) in the information. As for the existing

---

mechanism of this transformation, it does not reveal the the account nature in the scientific sense, but merely indicates the technique of the gathering facts and processing evidence.

Indeed, accounting in theory and practice of the vast majority of the scientific community understand how the procedures by which make entries in registers of accounting (documents, evaluation of the facts in the documents, correspondence, invoices, journal entries and data entries in the ledger of magazines filling reporting forms , decoding data in the analytical registers). This completely ignores such science principles as a theoretical relativity, conceptuality, controversial issues, values, goal, hierarchy, efficiency, economic responsibility, scientific - technical achievements, the research methods set, the ratio of scientific and everyday knowledge, pragmatic methods, science ethics [2].

Whatever - the main system element is the aim, input and output, and processor (mechanism for converting input data into output data) has a supporting role and is technical link that uses the conversion methods of input signals (messages) on weekends.

Quite surprising is that, accountants do not emphasize the attention in the accounting system on the received results (information resources), which should focus system, and do not reveal the concept of the system and its structure. It is doubtful that the record can be attributed to the level of science because it does not operate scientific apparatus, and describes the practical work algorithms (practical action sequence accountant).

The basis of accounting science are facts that are of interest to society and business. Science as a whole or its individual institutional components. For the needs of people is quite necessary organization not only economic accounting, and accounting galaxies, celestial bodies, rivers, mineral deposits, population, production of bread, butter, fish, sausages, beer, newspapers, magazines, money, scientists and their products in the form of articles, monographs, completed researches and so on. Everywhere it is visible accounting manifestations as a necessary element of the process of human knowledge, and these knowledges are used for the practical purpose of improving the living conditions and orientation in their actions in the changing world of things, phenomena and processes.

The development problems of the general theory of accounting (metatheory) so far generally has been the research subject, although some scientists (I. Nonaka, B. Rayan, Ya.V. Sokolov, V.F. Palyi, M.Yu. Medvedev, K. Yu. Tsyhankov, V. M Zhuk, M.S. Pushkar and other foreign and national scientists) have drawn attention to the lack of accountants is not that common, but even a particular theory of economic accounting and offered it to develop a scientific foundation.

So, Ya.V.Sokolov, rightly pointed out that the science begins with the basic fact and keeping this fact in fact is a time of economic process. Fact serves as the accounting subject of economic activity and it has nothing to do with the discussions that and were conducted on the subject and method, so-called «accounting», as this pure scholasticism that has nothing to do with science. [3] So the author said: "The belief of many that our cause is absolute and accurate, because the accountant counts pennies - absurd. Today accountant significantly inferior statistic, that knows boundary errors in their reports. The accountant does not know and that is bad, not even aware of his ignorance.

No matter how strange, but in practice prevents many business regulations and their endless stream of time. The uncertainty, that results from this can be overcome only when the whole regulatory framework will be reviewed in the light of the large accounting theory (translation of the article's author – M. P.). The accountant case not in conducting books, and displaying information in the language of the events that can be and potentially happen in the economy) [3, p.8].

The concept of fact as root causes changes in the economy to create a theory of accounting information you do not need to tie to the term "theory of accounting," which discredits the accounting science. The name of our science sounds dissonantly because it violates the logic of thinking misleading scientists replacing the contents of science by some books instead of studying patterns and methods of obtaining the necessary information for the society and business in the post-industrial era.

The inadequate title of the modern economy because it violates the logic of thinking misleading scientists accounting science entails thinking of researchers and practitioners back in the "before

computer period" (back to the cave!). It is impossible do not underestimate the mental attitude of people against any innovation in their traditional ideas and stereotypes, who dominate their minds and require them the endorsement of proposed a radical overhaul of accounting. But we can't agree with them that our Earth is flat, the Sun revolves around the Earth, Alchemy is a science which will find the Philosopher's Stone which capable to turn into gold anything, and the accounting – it is the accounts and double entry and nothing else.

Indeed, accounting is a fact converted into information using certain methods, tools and procedures, including borrowed from other sciences. Bring not need to go far! "Indeed, if you think about it well, the subject of accounting is: a man - the current entity (businessman) and a man - thinking understanding (accountant). The first one leaves traces in their actions as a set of documents, and the second - examines and analyzes their archives transforming data reporting. So, if the first has to do with real events taking place in the economy the second - turns it tracks events that are recorded in documents the facts of economic activity, and turns into information using tools and accounting procedures." [3, p.8].

The theory of the facts Ya.V. Sokolova still waiting for its hero and he reveals the charm and intelligence of science which resolution is now in place simulacrum theory, or rather its absence.

Another interpretation of accounting theory belongs M.Y. Medvedev, who in his original work "Accountology" [4] convincingly justifies the name of science that the name "Accounting" does not meet the expectations of society as a result of failure to give more information than it gives and also it is stereotyped. Accountology -theory of accounting- should be based on the use of computer technology completely which will provide real-time large amounts of information. Such a record can radically change the form, content and methods of training. On this occasion, the author notes: "Youth need to know that accounting - one of the most puzzling and mysterious scientific disciplines and only its deterrent inept teaching and practice make this an exciting area (more precisely the scope of thinking) in boring, devoid of witchcraft craft"[4, p.3].

Unfortunately, Ya.V. Sokolov M.Yu. Medvedyev and reduce the problem of forming a new "broad" theory to the narrow confines of accounting (In their terminology- accounting) which uses a single monetary measure of all things, phenomena and processes of economic activity which is giving the one-sided and incomplete picture of business - processes enterprise and on the other - it gives managers real-time information and physical terms. The name of the craft does not and will not allow for the development of science because inertia is extremely strong among accountants. On the one hand, financial accounting makes it possible to generalize heterogeneous group of assets, capital and liabilities and to analyze their structure and financial situation of the company on the other - deprives managers of information on resource efficiency in their kind, that they have a vital element and sense of management activities.

Accounting theory can't develop only focusing on creating information to solve business problems purely financial as managers of middle and lower levels require the information to which they respond instantly not after the event with a delay of a month or quarter, which is typical for the reaction of top managers in management accounting information. In addition, operational managers work in real time and space and supervise staff and troubleshooting everyone at his workplace in a complex hierarchy management and financial records can only give standard performance reporting aggregated and too unfit for managers.

On the urgent need for a new theory accounting professor said professor V.F. Paliy [5], indicating that the development of the theory behind the accounting needs of practice, greatly increasing entropy, focuses on engineering records, and the nature and content were not disclosed (and I would add that the content does not change until such time as the authors do not rise above the everyday thinking and not telling imagine how a complex system, which includes various subsystems with their tasks, functions, methods of gathering facts and information). This requires one, but a necessary condition - forget the name "Accounting" which paralyzes creative thought and conserves and directs the record in the past because of the inertia of thinking accountants' obsolete canons your craft. It is useless to expect new ideas in theory account and it will remain what it is now.

---

Efforts to modernize the old accounting theory is the basis for the last 30 - 40 years but success in this case were too modest, if not negligible. The author of this article in [6] at the beginning of the 90th century raised the question of expanding the amount of information to manage economic and social enterprises not only in theory but also in practice shown the data structure needed by managers of different structural units and the opportunity to meet their requirements. Unfortunately, the old paradigm of accounting has prevailed since the devastation of the economy spawned chaos in their heads. What is a reasonable account of the company if it can show everything negative that happens in terms of total thefts in the economic system of our country? It is the most primitive ideal model of accounting, which allows you to blur the real picture of the finances and profit at the expense of public property. And this model is not contrary to the facts of double entry in the accounts. Instead, using double-entry accounting can be so confusing that no auditor detects fraud at the company. Get rid of abuse can only be based on the expansion of information about the company using modern computer technology throughout the value chain of production. The author proposes to direct the efforts of scientists to develop a new paradigm in essence, not to engage facelift obsolete "accounting". For the current stage of economic development requires not only information about the internal processes and external environment and companies that so far have not realized accountants.

Prof. V.M. Zhuk [7] points to the need for a fundamental change in the paradigm of modern accounting, the economy can't function properly on older models accounting of the past, because the environment has changed and the growing needs of society and business information resources.

The new paradigm of accounting in postindustrial society requires new name of our science. Given that accounting is one of the components of metrology as facts of economic activity among businesses require their surveillance recording on storage media measurement and conversion to information it is logical and legitimate accounting science called "informology," meaning the doctrine of information. This science includes facts about the state and changes in enterprise environment facilities and place in time and space.

Accounting as metrology system, was deeper theoretical grounding in fundamental scientific research, described in the monography by prof. H.I. Bashnyanyina [8] in which the classification of enterprises to scale and influence of various factors and their impact on the organization of metrological process for display of enterprises, creation of appropriate models measuring tools, forms and methods of measuring process of measuring the behavior of others. Composed intolerant situation in accounting science when there is interesting scientific work of economists, managers or other professionals relating directly or indirectly accounting theory and their accountants did not know them, because they are made by our colleagues from other sectors of the economy (economics, management, marketing, finance, computer science, etc., not to mention philosophy, sociology, science of science and other fields of knowledge). This situation indicates a lack of accountants in the slightest interest in the problems of inter-subject relations and seeking new ideas outside the narrow limits of their usual craft.

If the search for ideas on forming a new theory account, directly or indirectly related sciences such as the theory of the firm, management cybernetics, computer science, psychology, prognosticate, economic metrology, marketing, logistics and others, it is possible to create a modern intellectual The theory of accounting, which is waiting for society. Unfortunately, accountants are not interested in their science interdisciplinary connections that negatively affects the content of accounting science.

It is advisable to note that the author is working on issues of science content update accounting for more than 25 years and has published more than 20 books (some of which are given in the references of this article) [9; 10; 11] and concluded that currently there were all preconditions and opportunities for practical development content of the new science "informology" as a system with three components - operational (management), tactical (financial) and Strategic account for the needs of the three levels of management (lower, middle and upper).

"Accounting" in content and status can't be the science that includes in its orbit management and strategic account under any circumstances because its function is too limited to conduct standard log information and predetermined number of economic indicators from the past of the company.

This statement once again proves the failure of financial accounting to give necessary information to business needs. No one denies its usefulness for financial analysis and financial management, but research management requires not only financial information in the common information system is no more than 10%, also not relevant criterion for the time, but one that helps managers in their work. This information provides management and strategic accounting method using no double entries on a limited number of accounts and other sophisticated methods of data processing and, based on the methods of statistics, mathematics, game theory, expert assessments, scenario analysis and even intuition.

The combining of strategic management accounting subsystem with financial is not only logical, but also impossible. Since the proposed accounting system consists of three different subsystems, which do not fit into the old package called "accounting" must be created the new science with the new intellectual scientific name which can be associated with the generation of information for different levels of management within the company or association. That science can be economic "informology" in which there is a special place financial, management and strategic account. The purpose of each of these subsystems is to generate information on past, present and future events of economic life for different groups of users. An expert who knows how to get any custom information about any of the events business enterprise managers to request different hierarchical levels of management. The changing of the name of your science will make possible reorientation of scientific research with the expansion of information and offset interest of scientists to study the internal and external environment of the enterprise to improve efficiency and sustainable business development. Instructive in this regard is changing the name of alchemy, which in principle was wrong to science until Lavoisier issued in 1789 the first textbook "Elementary Course in Chemistry" which gave impetus to the rapid development of science. Just as the name changing alchemy to chemistry affected the content of science and name change "accounting" for "informology" in the future may change revolutionary issues in accounting science. The sooner this happens the better for science in accounting and economics.

Conclusions and prospects. So, from the arguments which are given above can be concluded that the scientific debate on accounting, which periodically appear at conferences, it is fruitless because it does not contribute to the formation of a scientific theory based on science. It is time to direct the efforts of researchers for the development of the theory of economic accounting (economic informology) which can radically change the structure of accounting science and practice to obtain information resources which are drafted to facilitate effective economic management in Ukraine and to contribute to the formation of information society.

#### References

1. Radchenko, I.O., & Orlova, O.M. (Eds.) (2010). *Novyj tlumachnyj slovnyk suchasnoi' ukrai'ns'koi' movy* [New Dictionary of Modern Ukrainian language]. Kiev : PP. Goljak V.M. [in Ukrainian].
2. Kanke, V.A. (2009). *Filosofija jekonomicheskoy nauki* [Philosophy of economics]. Moscow : INFRA. [in Rus.].
3. Sokolov, Ja.V. (2014). *Buhgalterskij uchet kak summa faktov hozhajstvennoj zhizni* [Accounting as the sum of the facts of economic life]. Moscow : Magistr ; INFRA-M. [in Rus.].
4. Medvedev, M.Ju. (2012). *Idei i prozrenija russkoj buhgalterii* [Ideas and insights Russian accounting]. Moscow : DMK Press [in Rus.].
5. Palij, V.F. (2007). *Teorija buhgalterskogo ucheta : sovremennye problemy* [Accounting Theory: Contemporary Issues]. Moscow : Buhgalterskij uchet [Accounting] [in Rus.].
6. Pushkar, M.S. (1991). *Buhgalterskij uchet v sisteme upravlenija* [Accounting in the control system]. Moscow : Finansy i statistika [Finance and statistics] [in Rus.].
7. Zhuk, V.M. (2013). *Osnovy institucional'noj teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of institutional accounting theory]. Kiev : Agrarnaja nauka [Agrarian Science]. [in Rus.].

8. Bashnjanyan, G.I. (2005). *Metrologichni ekonomichni systemy: vstup u zagal'nu teoriju i metodologiju formuvannja ekonomichnyh parametriv* [Metrological economic system: an introduction to the general theory and methodology of formation of economic parameters]. L'viv, Novyj svit [in Ukrainian].

9. Pushkar, M.S., & Chumachenko, M.G. (2011). *Ideal'na systema obliku: koncepcija, arhitektura, informacija* [The ideal accounting system: concept, architecture, information]. Ternopil' : Kart-blansh [Carte Blanche]. [in Ukrainian].

10. Pushkar, M.S. (2007). *Metateorija obliku abo jakomu povynna staty teorija* [Metatheory account or what should be the theory]. Ternopil' : Kart-blansh [Carte Blanche] [in Ukrainian].

11. Pushkar, M.S. (2007). *Stvorennja intelektual'noi' systemy obliku* [Creating a smart metering system]. Ternopil' : Kart-blansh [Carte Blanche] [in Ukrainian].

### Пушкар Михайло

д.е.н., професор, професор кафедри аудиту, контролю та аналізу

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: [m.s.pushkar@tneu.edu.ua](mailto:m.s.pushkar@tneu.edu.ua)

## АЛОГІЧНІСТЬ НАЗВИ ТА ЗМІСТУ СУЧАСНОЇ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ

### Анотація

**Актуальність.** Майже 100 років тому науку про господарський облік назвали «бухгалтерським» обліком, який неправомірно до цього часу акцентує увагу на процедурі записів у книгах, замість розкриття сутності та змісту інформаційних ресурсів для бізнесу. Назва науки не відповідає реаліям бізнесу і гальмує процес його інформатизації, що вимагає пошуку не тільки зміни назви, а й змісту обліку, як метрологічної економічної науки.

**Методи.** Дослідження ґрунтується на принципах наукознавства, історичної обумовленості розвитку економіки та обліку, соціальних зрушень у суспільстві, логічного позитивізму та діалектики змін у часі й просторі.

**Результати.** Аналіз навчальної та наукової літератури з облікової тематики дає достатню підставу стверджувати, що в теорії й практиці спостерігається перекош в сторону традиційного підходу до отримання інформації, відомого ще з часів середньовіччя. Цей підхід обмежує можливості обліку отримувати дані для потреб операційного і стратегічного рівнів менеджменту, оскільки бухгалтери за інерцією мислення орієнтуються на записи в книгах стандартних повідомлень про давно минулі події господарського життя. Менеджерам необхідна актуальна інформація не тільки про минулі, а й сучасні та майбутні події, тому назву облікової науки потрібно пов'язати з сервісною функцією стосовно отримання інформації для різних рівнів менеджменту.

**Перспективи.** Пропонується дати нашій обліковій науці таке ім'я, що відображає її глибинну сутність – знання про збір фактів, їх обробку й отримання на цій основі інформації. Для цієї мети може служити слово «інформологія» – знання про інформаційні ресурси підприємства та їх використання з метою адаптації до змін економічного середовища.

**Ключові слова:** наука, облік, науковці, зміст старого обліку, недоліки обліку, перейменування «бухгалтерського» обліку, наука «інформологія, інформація, менеджмент, види обліку.

### Список використаних джерел

1. Новий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] / Уклад. : І.О. Радченко, О.М. Орлова. – К. : ПП. Голяка В.М., 2010. – 786 с.
2. Канке, В.А. Философия экономической науки [Текст] : уч. пособ. / В.А.Канке. – М. : ИНФРА – М, 2009. – 384 с.
3. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] : уч. пособ. / Я.В.Соколов. – М. : Магистр ; ИНФРА–М., 2014. – 224 с.
4. Медведев, М.Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии [Текст] : хрестоматия / М.Ю. Медведев. – М. : ДМК Пресс, 2012. – С. 3.



5. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета : современные проблемы [Текст] / В.Ф.Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 84 с.
6. Пушкар, М.С. Бухгалтерский учет в системе управления [Текст] / М.С.Пушкар. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
7. Жук, В.М. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.М.Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
8. Башнянин, Г.І. Метрологічні економічні системи: вступ у загальну теорію і методологію формування економічних параметрів [Текст] / Г.І.Башнянин. – Львів, Новий світ, 2000; 2005. – 1083 с.
9. Пушкар, М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С.Пушкар, М.Г.Чумаченко. – Тернопіль : Карт – бланш, 2011. – 336 с.
10. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст] : монографія / М.С.Пушкар. – Тернопіль : Карт–бланш, 2007. – 359 с.
11. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст] : монографія / Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.



ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД  
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ  
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE  
DEVELOPMENT INFLUENCED BY  
ECONOMIC THEORIES AND  
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.1:303.01  
JEL Classification M410

Bruhans'kyj Ruslan  
DrSc, Head of Accounting, Economic and Legal Support  
Department of Agrarian and Industrial business  
Ternopil National Economic University  
Ternopil, Ukraine  
E-mail: [r.bruhanskyi@gmail.com](mailto:r.bruhanskyi@gmail.com)

## THE PROCESS OF INTELLECTUALIZATION OF STRATEGIC FINANCIAL ACCOUNTING ON THE BASIS OF ACCOUNTING ENGINEERING

### Abstract

*Introduction.* One of the possible ways of effective system development of strategic financial accounting at the enterprise is using of accounting engineering, which is considered to be one the ways of intellectualization of accounting as a science.

*Methods.* The dialectical method of cognition and system approach to determination of conceptual basis and opportunities of accounting engineering were used in the paper; the monographic method for monitoring scientists' points of view to accounting engineering as a method of strategically oriented accounting system, abstract and logic method for theoretical generalization and summarizing were applied in the study.

*Results.* The analysis of historical development of accounting engineering was made in the article. The contest of accounting engineering as the concept of development and introduction of accounting informative systems on the basis of using specialized engineering instruments is identified. The perspectives of using accounting engineering as a method of construction of strategically oriented accounting system.

*Discussion.* The usage of certain instruments of accounting engineering such as development of structural account plan, vector determination of correcting notes, the formation of sets of strategic and engineering accounting notes, the development of strategic derivative accounting report, the methodology formation of interpretation of strategic accounting indices were highlighted.

*Keywords:* accounting engineering, the strategic financial accounting, strategic management, intellectualization of accounting

*Introduction.* The issue of implementation of strategic financial accounting in practical activities of Ukrainian enterprises generates the conditions for accounting engineering realization as a key category of intellectualization of accounting. The fact that using of engineering methodology, that allows to change the ways of giving information, when methods that exist don't response the needs of modern enterprises makes this issue an up-to-date one. [2, p.28]. That is why accounting engineering as a mixture scientifically proved methods that identify the accounting objects and development of adequate accounting methods, that guarantee the processing and presentation of information about the following objects, response to existing needs of strategically oriented system of financial accounting.

Stipulation of conceptual parameters of strategically oriented accounting system development is emphasizes in studies of I. Bohata, V. Hovindaradzhan, S. Holova, V. Zalevskiy, V. Kerimova, I. Kryshstop, H. Krokhicheva, A. Pylypenko, M. Pushkar, B. Raian, S. Suvorova, K. Uord, I. Khakhonova, A. Shaikan, Dzh. Shank. The issue of engineering instrument implementation of accounting is analyzed by I. Bohata, N. Breslavtseva, T. Hrafova, V. Zhuk, L. Zimakova, O. Yevstafieva, H. Krokhicheva, D. Kursieiev, O. Kuznetsova, V. Lesniak, V. Tkach, I. Tkach, M. Shumeiko. Thus, the majority of works are devoted to separate aspects of accounting engineering as a method of development of strategically oriented system of accounting that requires to be emphasized and identified.

Purpose. The aim of the study is monitoring of historical aspects of appearing and identifying the basis of accounting engineering, the opportunities of its application as a method of strategically oriented system development of accounting are considered.

Methodology research. The dialectal method of cognition and system approach to identifying the theoretical and conceptual parameters and potential opportunities of accounting engineering were used in the study. The monographic method for monitoring researchers' points of view on the accounting engineering as a method of development of strategically oriented accounting system, abstract and logical approach for theoretical generalization and concluding.

Results. The performed experiments allowed us to conclude that the main aim of accounting engineering is development of new or modernization of existed accounting and informative technology which must provide the quality generation of accounting information of strategic character and raise the effectiveness of accounting system operation, to strengthen its adequacy due to increasing needs of users.

The main reason of using of engineering in the system of accounting is the ability to be formed on the basis of effective system of accounting and analytical assuring of strategic management, able to increase the effectiveness of operation and business process management, identify threats of inner and outer environment, which is an up-to-date issue in terms of world economic crisis. I. Tkach notes that in the period of economic crisis only those institutional items, which can realize the main managing strategies of changes one of which is engineering instruments will survive and further development [8, p.104].

The accounting engineering is considered to be one of the main type of financial engineering, which is identified as projecting, development and realization of innovative instruments and process, creative search of new approaches in the sphere of finance [6, p.33]. Marshall and V. Bansal [6, p.95] emphasize the necessity of invasion corporative accountants and tax inspectors into working financial and engineering groups. But, due to the fact that such items are commercial secret of majority of enterprises, the papers on this issue are not published. Accounting engineering offers the invasion of creative and innovative approaches to improving of financial accounting as the informative technology, that provides the information for management decisions. In the result of the development of accounting engineering a new technology of processing data about activities of enterprises and their outer environment generates.

Being the universal approach to transformation of accounting technology and development of effective organization system of accounting service at the enterprise the accounting engineering was formed at the beginning of XXI century. We suppose that by the moment of appearing of folded sheet form of accounting, realized in computer environment, the process of development new and improving existing at that time forms of accounting can be compared with the lasting process of accounting engineering. But, the first features and examples of its incipience in the form that exists today (spectrum of engineering instruments (accounting aggregates; structural plan of accounting; correcting, engineering, strategic and hypothetic accounting notes, derivative accounting reports)), appeared in the middle of the XX century, which was connected with the appearing and using the methodology of making derivative accounting reports. The economic reason for spreading engineering in accounting is the reduction of prices of computerization of accounting procedures, appearing personal computers and database, the security of computer techniques, specializes accounting software. Without branched computing of accounting process, the development of system of engineering accounting was too laborious and expensive project, which could be realized only by big corporations and its effect was not significant because of limited

informative flows and low speed of presentation and generalization of accounting information. Only dynamic development of informative and computer technology in the sphere of accounting, starting from 60-70 of the XX century allowed to pay attention not only to aromatization of standard accounting procedures, but the development of alternative accounting systems in different software on the basis of using the accounting engineering.

The "father" of using in resource management and testing control of system of derivative accounting reports, notes O. Aksonova, is considered to be T. Limperh, who created the cost concept, that could be used in terms of business as the alternative of ruling concepts of subjective cost, based on individual advantages and usefulness. He based his cost concept on the definition of hypothetic leaving: the cost of assets can be identified with the help of summarizing the enterprise losses, it gets lost of these assets [1, p.107]. The main contribution of T. Limperh to development of accounting science is connected with broadening the accounting horizon in terms of methodology, which is used for costs estimate and valuation of asserts. The author conception of replacement value determined the development of alternative accounting system on the basis of which the derivative balance should be generated. It will enable the users to get information for flexible reaction at changeable events, that take place both at the enterprise and its outer environment. T. Limperh proposed to identify not realized potential of the enterprise as the "available possibilities loss" and compare it with real data about using of available possibilities. The researchers will be able to get separate balance, that reflected the unused forces, on the basis of which the ways of overcoming disadvantages can be formed. To realize these propositions special accounts and financial reports which can be considered as ways of using instruments of financial engineering.

V. Zhuk thinks that accounting engineering started its way in 1970 and atomized zero balances were used. More than 100 types of accounting engineering instruments are identified today, which are characterizes by using mathematical apparatus, specific software, structural plans of accounting, different types of balances, 5-leveled system instead of 2 [4, p.52]. So, in the middle of the XX century the basic changes of enterprise functioning, which faced accounting with new tasks. To provide the correspondence to new demands and adaptation to needs of accounting information users. The system of financial accounting had to be transformed in a new quality strategically oriented informative technology, this caused the necessity of using accounting engineering as a universal way of projecting of strategically oriented system of accounting.

In modern realities the usage of accounting engineering has acquired the widespread when the strategically oriented management accounting systems are built. The scientists' increased attention is paid to the study of theoretical and methodological foundations of its usage in accounting practice and analysis of development of accounting engineering instruments which are used in financial, administrative and strategic account.

The principal feature of the accounting engineering instruments is the preparation of financial transactions for consolidated units which can act chapters of the structured chart of accounts, balance sheet, other types of balances (distribution, liquidation, forecast and others), mega-accounts and others for the purpose of focusing on the aggregated and disaggregated rate of cost of equity that give the possibility to reduce the number of accounts significantly (from 15000 to 8-14) and to develop computerized versions of derivative balances for online character in selected areas of accounting (the resource potential objects, the external management objects, etc.) [5, p. 218].

M. Shumejko in 2012 proposed the concept of "engineering architecture" which includes accounting system engineering instruments: balance sheet derivatives and other computer programs (substantial, hedging, integrated risk, monitoring, social, synergistic, reorganization, networking, situational, actuarial, subsidiary, investment, fractal, situational, strategic, semantic, venture capital, innovation, etc.) [9, p. 74]. As a result of the process of systematization and summarizing of developments in the sphere of the accounting engineering V. Tkach and M. Shumejko developed the engineering theory of accounting with its own subject (property, cost elements, sources and article calculation) and items (net assets and net liabilities) engineering method of accounting. According to the authors [7, p. 83] formation

of engineering theory meets the needs of the singular management the occurrence of which is associated with the emergence of the global financial crisis at the beginning of the XXI century.

Today, researchers proposed such embodiments engineering records:

- transformation of accounting entries (E. Bogataya);
- fractal accounting records (L. Lilyeyeva);
- substantial entries (Yu. Il' shtejn);
- recordings economic situation (O. Rusy' na);
- strategic balance conducts (O. Shhemelyev);
- immunization accounting entries (O. Shhemelyev);
- immunization balance conducts (L. Kuzneczova, Yu. Deny' -sevy' ch);
- conducts with display of risky assets (E. Arxipov);
- hedged records (E. Arxipov);
- display the facts of economic life taking into account the influence of factors of macro and micro surroundings (Ye. Yevstaf'yeva);
- conducting strategic aggregated by fractals (T. Grafova).

Each of the presented variants can be used for obtaining the account information of strategic nature as the appropriate original balance report. For example, for making a choice among the existing strategic alternatives it is necessary to compare in context of possibilities for strategic risks and in this case it is advisable to use the immunization and hedged transactions and posting which display the risky assets. Such actions permit to shape three different types of balance report derivatives for each of strategic alternatives and to take as a result the strategic decision which is based on the analysis of the performance from each report (for example, hedged net (clean, pure) assets, immunized net assets, net risk assets and etc.).

As a result of relevant scientific works monitoring two main approaches to understanding the essence of engineering accounting can be identified:

1. In the narrow sense engineering accounting is considered by the separate authors (for example O. Aksonova [1, p. 108-109]) as the derivative balanced report system which are used for management software of paying capacity, property, reserved system, risks. Derivatives balance sheets can be used as a primary source of information for strategic economic management and enterprise resource potential. But such narrowed understanding of accounting engineering leaves aside the order content of such reports, description and justification of methods and techniques, which are used to fill indices balance sheet indicators derivatives by the accounting information of strategic nature.

2. In a broad sense the accounting engineering is the concept of development and implementation of accounting information systems which is based on the usage of a structured chart of accounts, new types of accounting architecture (basic, correcting, derivative, strategic and hypothetical components), aggregated and disaggregated objects to provide accounting support economic management and determining the performance of the company or its business units. In our opinion, this approach is the most appropriate for building strategically oriented accounting system because it enables to ensure the identification and evaluation of objects internal and external environment of the company and to provide a comprehensive process of operation, formulation, implementation and monitoring of business strategy.

For results of the research we offer formulate strategic method of accounting in the context of the following steps:

- 1) constructing accounting units;
- 2) structured chart of accounts as an element of strategic financial accounting;
- 3) realization correcting records and compiling adjusted balance;
- 4) realization engineering accounts following the aggregated and analytical positions (analytical accounts and subaccounts) depending on the initial operator;
- 5) realization strategic accounts following the aggregated and analytical positions (analytical accounts and subaccounts) depending on the initial operator;

6) implementation of the hypothetical transactions with realization of assets and repayment obligations and realization of the hypothetical derivative strategic balance report.

The detailed characteristics for these stages of forming techniques strategic financial accounting are presented in the monograph. "Accounting and Analysis in the strategic management of the agricultural business" [3].

Conclusions and prospects. Implementation of accounting engineering as a separate area of Accountants which is associated with the modernization of accounting systems took place because "the narrow place" appeared in the traditional accounting methodology. The emergence of a large number of new targets in the work of internal and external account information users, which are the end-product customers of the accounting systems in the form of financial statements, stimulated the development of specialized instruments which allowed to modernize the accounting system in the direction of approximation to their needs. The economic prerequisite for the widespread use of engineering procedures became the development of ICT in accounting ranging from 60-70 years XX century. And this development allowed to reduce significantly the cost of a procedural process and create the opportunities for its basic operational implementation in accounting information system.

Accounting engineering must be interpreted as the concept of development and implementation of accounting and information systems which are built on the basis of engineering architecture as the set of engineering instruments which apply to all stages of the process and include an accounting aggregates, structured plan accounts, corrective, engineering, strategic and hypothetical accounting records, derivatives balance reports etc. The accounting engineering is one of the methods that can be used to build a strategically oriented financial accounting system because it allows you to develop new information technology for the formation of accounting information which will ensure the formation, development, implementation and monitoring of enterprise strategy.

The system of the accounting engineering is a superset of accounting system. Unlike the last one which involves drawing up standardized financial reporting forms, the accounting engineering provides the making of engineering and derivatives reporting forms depending on the embodiment of engineering operations according to the needs of user's interests in the accounting information. The main characteristic features of engineering accounting are:

- 1) inability of operation without initial operator (balance sheet);
- 2) the usage of new sections for classification grouping the facts of economic life through the use of structured charts of accounts;
- 3) the usage of initial and final accounting units (net assets and net liabilities) and aggregated business transactions for reducing the complexity of accounting procedures engineering;
- 4) mandatory use of ICT as the organizational and technological framework for implementing accounting engineering in practice;
- 5) the usage of different types of assessments depending on user's requirements engineering reports;
- 6) the usage of engineering and hypothetical economic transactions which would expand the subject of accounting in space (environment) and in time (future);
- 7) forming derivatives balance sheets of various kinds;
- 8) the focusing on the needs of strategic management and for specific purposes and inquire from management.

The presented technique of strategic accounting has the result - the construction of a hypothetical derivative strategic balance sheet as the basic accounting and information sources for strategic management decisions consists of the following stages: construction accounting units (aggregation sites account); development of a structured chart of accounts; implementation of corrective records and preparation of adjusted balance; implementation of engineering accounts; implementation of strategic accounts; hypothetical exercise records and preparation of hypothetical derivative strategic balance sheet.

The prospect of further research is the rationale for the use of specific instruments accounting engineering the development of strategically oriented financial accounting system and its adaptation to the

needs of strategic management. In particular, there is necessary to develop a structured strategic plan of accounts, study areas of corrective items, forming a set of strategic engineering and accounting records, development of strategic balance sheet derivative, forming methods of analysis and interpretation obtained strategic account performance.

#### References

1. Aksenova, E.A. (2011). Buhgalterskij inzhiniring v upravlenii resursami i jekonomikoj predprijatija [Accounting Engineering resource management and economics of enterprise], *Rossijskoe predprinimatel'stvo [Russian Entrepreneurship]*, 2, Vyp. 2 (178), 107-112.
2. Alekseeva, I.V. (2008). Strategicheskij uchet i planirovanie – osnova jeffektivnogo funkcionirovanija predprijatija [Strategic accounting and planning - the basis for efficient enterprise]. *Uchet i statistika [Accounting and Statistics]*, 1 (11), 24-33.
3. Bruhans'kij, R. F. (2014). *Oblik i analiz u systemi strategichnogo menedzhmentu agrarnogo pidpryjemnyctva* [Account and the analysis in the system of strategic management of the agricultural business]. Ternopil' : TNEU.
4. Zhuk, V.M. (2013). Buhgalters'kij inzhiniring [Accounting Engineering]. Paper presented at the I international meeting of Federation of Auditors, Accountants and Financiers of Agrarian Policy of Ukraine, Kiev.
5. Lesnjak, V.V. (February, 2010). Instrumentarij strategicheskogo ucheta [Instrumentation strategic account]. Paper presented at the meeting «Actual problems of modern economic science» of SP «Argument», Lipetsk.
6. Marshall, Dzhon F., & Bansal, Vipul K. (1998). *Finansovaja inzhenerija: Polnoe rukovodstvo po finansovym novovvedenijam* (Transl.). Moskow : INFRA-M.
7. Tkach, V.I., & Shumejko, M.V. (2013). *Inzhiniringovaja teorija buhgalterskogo ucheta: Kvalimetriceskij uchebnik* [Engineering accounting theory: qualimetric textbook]. Azov: OOO "AzovPechat".
8. Tkach, I.M. (2009). Uchet izmenenij v organizacii na baze instrumentov buhgalterskogo inzhiniringa [Accounting for changes in the organization on the basis of accounting engineering instruments] (*Unpublished doctoral dissertation*). Stavropol'.
9. Shumejko, M.V. (2012). Konceptija instrumentov buhgalterskogo inzhiniringa [The concept of accounting engineering tools]. *Terra Economicus*, 1 (10), 72-77.

#### Бруханський Руслан

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку  
та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна  
E-mail: [r.bruhanskyi@gmail.com](mailto:r.bruhanskyi@gmail.com)

## ІНТЕЛЕКТУАЛІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ІНЖІНІРИНГУ

#### Анотація

**Вступ.** Одним із можливих варіантів побудови ефективної системи стратегічного фінансового обліку на підприємстві є застосування бухгалтерського інжинірингу, який на сьогодні вважається одним із напрямів інтелектуалізації бухгалтерського обліку як науки.

**Методи.** Відповідно поставленій меті застосовано діалектичний метод пізнання та системний підхід до трактування концептуальних основ і можливостей бухгалтерського інжинірингу; монографічний метод для моніторингу позицій вчених щодо бухгалтерського інжинірингу як методу побудови стратегічно орієнтованої системи обліку; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

**Результати.** Проведено аналіз історичного розвитку бухгалтерського інжинірингу. Обґрунтовано сутність бухгалтерського інжинірингу як концепції розробки і впровадження облікових інформаційних систем на основі використання спеціалізованих інжинірингових інструментів. Окреслено перспективи застосування бухгалтерського інжинірингу в якості методу побудови стратегічно орієнтованої системи обліку.

**Перспективи.** Обґрунтування доцільності використання конкретних інструментів бухгалтерського інжинірингу, зокрема розробки стратегічного структурованого плану рахунків, визначення векторів коригуючих записів, формування набору стратегічних та інжинірингових бухгалтерських записів, розробки стратегічного похідного балансового звіту, формування методики інтерпретації одержаних стратегічних облікових показників.

**Ключові слова:** бухгалтерський інжиніринг, стратегічний фінансовий облік, стратегічний менеджмент, інтелектуалізація обліку.





УДК 657.1:303.01  
JEL Classification M410

**Панков Дмитрий**

д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь  
E-mail: [dapankov@mail.ru](mailto:dapankov@mail.ru)

**Маханько Людмила**

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь  
E-mail: [lu\\_vos@mail.ru](mailto:lu_vos@mail.ru)

## **МОНЕТАРНАЯ ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ И МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ**

### **Аннотация**

**Актуальность.** В статье рассматриваются прикладные аспекты монетарной теории бухгалтерского учета, основное содержание которой заключается в системном рассмотрении вопросов формирования в учете и отчетности информации о поступлении, наличии, распределении и перераспределении финансовых ресурсов организации. В результате отображаются данные как о реальном денежном обеспечении всех элементов собственного капитала и обязательств, так и о монетарной (денежной) составляющей оценки активов, которая показывает степень оплаты актива денежными средствами, а также источники этих денежных средств.

**Целью** исследования, результаты которого излагаются в настоящей статье, является разработка методики учетного обеспечения управления и контроля процессов накопления и перераспределения финансовых ресурсов, реализуемая с применением системы субсчетов, открываемых к счетам учета денежных средств, по которым отражаются процессы поступления денежных средств в организацию и их распределения между потенциальными собственниками (государством, поставщиками и прочими кредиторами, кредитно-финансовыми организациями, работниками, собственниками организации) в соответствии с экономически обоснованными пропорциями.

**Результаты.** В дальнейшем на этих же субсчетах отражается информация о фактическом использовании поступивших денежных средств. Также в статье излагаются методические основы монетарной оценки активов непосредственно на этапе формирования учетной информации, включая сопутствующие методики организации аналитического учета. При выполнении исследования использовались методы анализа, синтеза, группировки, обобщения, а также специальные методы бухгалтерского учета.

**Выводы.** В результате практического использования предложенных рекомендаций достигается повышение качества учетно-отчетной информации, расширяются возможности анализа финансового положения и повышается точность формулируемых выводов, что проиллюстрировано на расчетном материале.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, монетарная оценка, денежное обеспечение, финансовые ресурсы, дебиторская задолженность, обязательства, отчетность.

**Введение.** Интенсивное развитие мировой экономики привело к значительному повышению требований, как к бухгалтерскому учету, так и к экономическому анализу, результатом чего стало их последовательное реформирование. Как следствие возникла объективная потребность в новых научных разработках в области вышеназванных дисциплин. Одна из таких разработок, касающаяся

развития нового теоретического направления монетарной теории бухгалтерского учета и анализа в части ее методического обеспечения представлена в настоящей статье.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Вопросы оценки всегда являлись центральными в теории и практике бухгалтерского учета. Отдельные аспекты оценки подробно исследовали в своих трудах профессора Ф. Ф. Бутынец [1], В. В. Ковалев [2], М. В. Корягин [3], М. И. Кутер [4], М. Ю. Медведев [5, 6], Д. А. Панков [7, 20], П. Я. Папковская [11], М. Л. Пятов [12 - 14], М. А. Снитко [15], Я. В. Соколов [17], В. Я. Соколов [16].

**Целью** исследования, результаты которого излагаются в настоящей статье, является разработка методики учетного обеспечения управления и контроля процессов накопления и перераспределения финансовых ресурсов, реализуемая с применением системы субсчетов, открываемых к счетам учета денежных средств, по которым отражаются процессы поступления денежных средств в организацию и их распределения между потенциальными собственниками (государством, поставщиками и прочими кредиторами, кредитно-финансовыми организациями, работниками, собственниками организации) в соответствии с экономически обоснованными пропорциями.

**Результаты.** Важнейшими элементами метода бухгалтерского учета являются счета и двойная запись, оценка, отчетность. Все перечисленные составляющие методического обеспечения реализованы в монетарной теории бухгалтерского учета.

Основной задачей, решаемой авторами при разработке описанной ниже системы формирования на счетах и отражения в отчетности информации о движении денежных средств, является обеспечение пользователей такой информацией оперативными данными о реальном денежном обеспечении всех видов обязательств, а также собственного капитала. В основе предлагаемых методик находится система субсчетов, открываемых к счетам учета монетарных активов (дебиторской задолженности и денежных средств). Субсчета открываются в разрезе основных ремитентов финансовых ресурсов, к которым отнесены: государство (выплаты финансовых ресурсов в части налоговых платежей), поставщики и прочие кредиторы, кредитно-финансовые организации, работники и собственники. Отдельно открываются субсчета для учета денежного наполнения накопленных амортизационных отчислений. На указанных субсчетах последовательно по мере поступления выручки от реализации формируется информация об обеспечении кредиторской задолженности отмеченных групп ремитентов сперва дебиторской задолженностью, а в последствии после завершения расчетов с дебиторами реальными финансовыми ресурсами. Распределение выручки по потенциальным собственникам денежных средств осуществляется на основании усредненных пропорций за предшествующий отчетный период.

Например, в торговле первичное распределение может производиться по следующим составляющим: покупная стоимость с приходящимся на нее НДС (обеспечение кредиторской задолженности поставщиков), валовая прибыль (с последующим распределением на обеспечение задолженности работникам по заработной плате, амортизации, прочей кредиторской задолженности, чистой прибыли), НДС в цене реализации за вычетом НДС, приходящегося на покупную стоимость (обеспечение задолженности бюджету). Корреспондентские записи между субсчетами системы отражают перераспределение финансовых ресурсов и направление денежного обеспечения одного вида задолженности на погашение другого вида задолженности. Они производятся непосредственно в момент расчетов с кредиторами. Подробно описанная методика изложена в более ранних публикациях авторов, поэтому более развернуто остановимся на вопросах оценки с выделением монетарной составляющей.

В частности Я. В. Соколов и В. Я. Соколов разработали комплексную системную классификацию действующих подходов к оценке по трем параметрам:

- предмет оценки;
- метод оценки;
- функции оценки [16, 17].

Вместе с тем, все описанные оценочные модели предполагают количественное выражение: различие в выбранных методах оценки всегда будет влиять на ее итоговое количественное значение. Некоторое исключение составляет выделенная Я. В. Соколовым и В. Я. Соколовым группа информационных оценок, которые, как кратко описывает З. С. Туякова, являются оценками "любого факта хозяйственной жизни, который несет определенную вероятность... чем больше вмененная оценка отклоняется от ожидаемой величины, тем выше информативность этой оценки" [19, с. 317].

Авторами настоящего исследования предлагается не столько количественный, сколько качественный подход к оценке, а именно, в какой мере оценочная величина, по которой актив отражается в учете или в отчетности, фактически обеспечена инвестированными в этот актив денежными средствами. То есть предлагается определять монетарную составляющую оценки активов. Методологической предпосылкой подобного подхода является общепринятый в современной учетной практике метод начислений, в результате применения которого активы, отражаемые в учете и отчетности, могут быть обеспечены:

- только соответствующей кредиторской задолженностью;
- частично оплачены;
- полностью оплачены.

Необходимость выявления монетарной составляющей в стоимостной оценке обусловлена тем, что подобный подход позволяет:

- сформировать информацию и отразить на счетах бухгалтерского учета процесс движения финансовых ресурсов организации по основным стадиям кругооборота: денежные средства – материальные запасы – дебиторская задолженность – денежные средства;
- выявить и количественно измерить величину фактически иммобилизованных в запасах и дебиторской задолженности денежных средств;
- определить финансовые диспропорции, выявить этапы производственно-коммерческого цикла, на которых происходит излишнее накопление финансовых ресурсов, их отвлечение из финансово-экономического оборота.

Решение определенных выше вопросов позволит существенно повысить качество учетно-отчетной информации, в большей степени интегрировать учетную модель в общую систему финансового менеджмента.

Определять монетарную составляющую стоимостной оценки можно двумя методами: непосредственно в процессе организации бухгалтерского учета или с использованием аналитических методов по данным бухгалтерской отчетности. Преимущество первого варианта в том, что его применение позволяет оперативно на стадии фиксации данных в учетных регистрах формировать соответствующую информацию. Рассмотрим возможности его применения на условном числовом примере, описывающим хозяйственные операции организации оптовой торговли. Отметим, что при описании методики монетарной оценки авторами использована методика учета процессов поступления и распределения финансовых ресурсов по потенциальным и фактическим ремитентам с применением системы субсчетов к счетам учета денежных средств, которая ранее была изложена в следующих работах [8, 9].

Таблица 1

**Вступительный баланс организации оптовой торговли**

Активы	На 01.01	Собственный капитал и обязательства	На 01.01
Основные средства	400	Уставный капитал	520
Денежные средства и их эквиваленты	120		
БАЛАНС	520	БАЛАНС	520

В процессе осуществления хозяйственной деятельности в организации имели место следующие хозяйственные операции.

Таблица 2

<b>Журнал регистрации хозяйственных операций</b>			
Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма
1. Получен товар А от поставщика А			
- стоимость товара	41	60/А	200
- НДС	18	60/А	40
- итого задолженность поставщику А			240
2. Получен товар Б от поставщика Б			
- стоимость товара	41	60/Б	100
- НДС	18	60/Б	20
- итого задолженность поставщику Б			120
3. С расчетного счета перечислены денежные средства поставщику Б	60/Б	51	120
4. Покупателю отгружен товар стоимостью 312 денежных единиц, из которых:			
- 200 ден. ед. – покупная стоимость товара;			
- 60 ден. ед. – наценка торговой организации;			
- 52 ден. ед. – НДС в цене товара	62	90	312
5. Начислена задолженность бюджету по НДС	90	68	52
6. Отражается покупная стоимость отгруженного товара	90	41	200
7. От покупателя поступили денежные средства в счет частичной оплаты отгруженного товара	51	62	156
8. За счет полученных от покупателя денежных средств частично погашена задолженность перед поставщиком А	60/А	51	156
9. В целях погашения оставшейся задолженности перед поставщиком А в банке получен краткосрочный кредит	51	66	90
10. С расчетного счета перечислены денежные средства поставщику А	60/А	51	84
11. В конце отчетного периода принят к вычету входной НДС в размере фактической задолженности бюджету	68	18	52
12. Начислена заработная плата работникам	44	70	40
13. В конце отчетного периода расходы на реализацию списываются в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности"	90	44	40
14. В конце отчетного периода финансовый результат списывается в кредит счета 99 "Прибыли и убытки"	90	99	20

Таблица 3

<b>Заключительный баланс организации оптовой торговли</b>			
Активы	На 01.01	Собственный капитал и обязательства	На 01.01
Основные средства	400	Уставный капитал	520
Товары	100	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	20
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам	8	Краткосрочные кредиты и займы	100
Краткосрочная дебиторская задолженность	156	Краткосрочная кредиторская задолженность по оплате труда	40
Денежные средства и их эквиваленты	16		
БАЛАНС	680	БАЛАНС	680

Заключительный баланс составлен в результате применения традиционных методик учета без использования аналитических счетов, отражающих монетарную наполняемость активов. По данным этого баланса, можно рассчитать такие традиционные для финансового анализа показатели как текущая ликвидность (1,23), коэффициент обеспеченности собственными

оборотними средствами (0,5). Значения названных коэффициентов для исследуемой организации свидетельствуют о ее устойчивом финансовом положении.

Рассмотрим вариант использования в учете монетарной оценки на примере краткосрочных активов (товары и дебиторская задолженность) и покажем, каким образом использование методологии данной оценки расширяет аналитические возможности всей учетной системы в целом и бухгалтерского баланса в частности.

В целом монетарная оценка может отражать степень фактического вложения денежных средств в конкретный вид актива в разрезе двух аспектов:

- по структуре формирования стоимости актива, например, покупная стоимость товара, транспортные расходы, таможенные платежи, - прямой аналитический учет;
- по источникам формирования денежных средств, инвестированных в этот актив – реверсивный аналитический учет.

Соответственно, система аналитических счетов, открываемых к счетам учета оцениваемых активов (товары и дебиторская задолженность), а также счету 51 "Расчетные счета"<sup>1</sup> может быть представлена следующим образом.

Таблица 4

**Выписка из рабочего плана счетов**

Синтетические счета	Счета аналитического учета		
	Прямая классификация аналитических счетов		Реверсивная классификация счетов
41 "Товары"	41/П - покупная стоимость товара	41/П/М – покупная стоимость товара, имеющая монетарное обеспечение	41/П/М/ПА - монетарная стоимость товара, оплаченная за сче- денежного обеспечения кредиторской задолженности поставщика А (субсчет 51/ПА);
		41/П/НМ - покупная стоимость товара, не имеющая монетарного обеспечения	Аналогично по всем субсчетам к счету 51 "Расчетные счета"
	41/Тр - транспортные расходы	Аналитический учет организуется аналогично, как по отношению к покупной стоимости товаров	
	Аналогично по другим составляющим стоимости товаров, формируемой на счете 41 "Товары"		
51 "Расчетные счета"	51/СК – денежное обеспечение собственного капитала		
	51/ПА – денежное обеспечение кредиторской задолженности поставщика А		
	51/ПБ – денежное обеспечение кредиторской задолженности поставщика Б		
	51/Б – денежное обеспечение расчетов с бюджетом		
	51/ВП – денежное обеспечение валовой прибыли		
	51/Бк – денежное обеспечение расчетов с банком		
	51/ЗП – денежное обеспечение расчетов по заработной плате		
62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	62/П - дебиторская задолженность в части покупной стоимости отгруженных товаров и	62/П/М - дебиторская задолженность, имеющая монетарное обеспечение	62/П/М/ПА - дебиторская задолженность в части стоимости товара, оплаченной за счет денежного обеспечения

<sup>1</sup> Обоснование и описание методики учета с применением аналитических счетов к счетам учета денежных средств подробно описана в работах [8, 9].

	приходящегося на покупную стоимость НДС		кредиторской задолженности поставщика А (субсчет 51/ПА)
			Аналогично по всем субсчетам к счету 51 "Расчетные счета"
		62/П/НМ - дебиторская задолженность, не имеющая монетарного обеспечения	Аналитический учет не ведется
Аналогично организуется учет в части других составляющих стоимости товара, сформированной на счете 41 "Товары"			
	62/ВП, Бт - дебиторская задолженность в части валовой прибыли и задолженности бюджету по НДС, превышающего сумму НДС, относящегося к покупной стоимости отгружаемых товаров	В целом аналитический учет организуется аналогично как по отношению к дебиторской задолженности в части покупной стоимости отгруженных товаров.	

Для простоты изложения материала прямой аналитический учет по структуре формирования стоимости товаров (покупная стоимость, транспортные расходы, таможенные платежи) не рассматривается. Остановимся более подробно на реверсивном аналитическом учете, при организации которого необходимо соблюдать следующие правила.

1. Внутренняя запись по счету 41 "Товары": дебет сч. 41/П/М "Покупная стоимость товара, имеющая монетарное обеспечение" – кредит сч. 41/П/НМ "Покупная стоимость товара, не имеющая монетарного обеспечения" производится при ведении партионного учета в момент фактического погашения задолженности поставщика, если известно, что товар из данной партии еще не отгружен покупателю. Источник монетарного обеспечения стоимости товара определяется исходя из источника погашения кредиторской задолженности, который фиксируется на аналитических счетах к счету 51 "Расчетные счета". Если известно, что товар уже отгружен покупателю, то соответствующая внутренняя запись производится по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

2. Если аналитический учет товаров ведется не по партиям, а по их видам, сортам и т.д., и один и тот же вид товаров поставляется разными поставщиками, то есть после оприходования товара на склад уже невозможно отследить, какой поставщик его поставил и, соответственно, находится ли этот товар на складе или уже отгружен покупателю, то применяется следующий алгоритм действий.

2.1. Средний период нахождения товаров на складе превышает средний период погашения кредиторской задолженности за товар. Выполняется следующая последовательность действий.

2.2. Средний период погашения кредиторской задолженности превышает период нахождения товаров на складе, но меньше суммарного периода нахождения товара на складе и оплаты покупателем стоимости отгруженного товара. В момент погашения кредиторской задолженности на соответствующую сумму в учете производится внутренняя запись по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками": д-т сч. 62/П/М "Дебиторская задолженность, имеющая монетарное обеспечение" – к-т сч. 62/П/НМ "Дебиторская задолженность, не имеющая монетарного обеспечения".

2.3. Если средний период погашения кредиторской задолженности превышает суммарный период нахождения товара на складе и оплаты покупателем стоимости отгруженного товара, то производится сравнение общей стоимости активов, не имеющих монетарного обеспечения (товаров и дебиторской задолженности), с общей суммой кредиторской задолженности за поставленные товары. Если стоимость таких активов больше или равна сумме погашаемой кредиторской задолженности, то в пределах сумм названного превышения на сумму погашаемой кредиторской задолженности производится внутренняя запись по дебету аналитических счетов

учета активов, имеющих монетарное обеспечение, и по кредиту аналитических счетов активов, не имеющих монетарного обеспечения. Иначе внутренние записи не производятся, так как те товары, кредиторская задолженность по которым погашается, уже отгружены и оплачены покупателем.

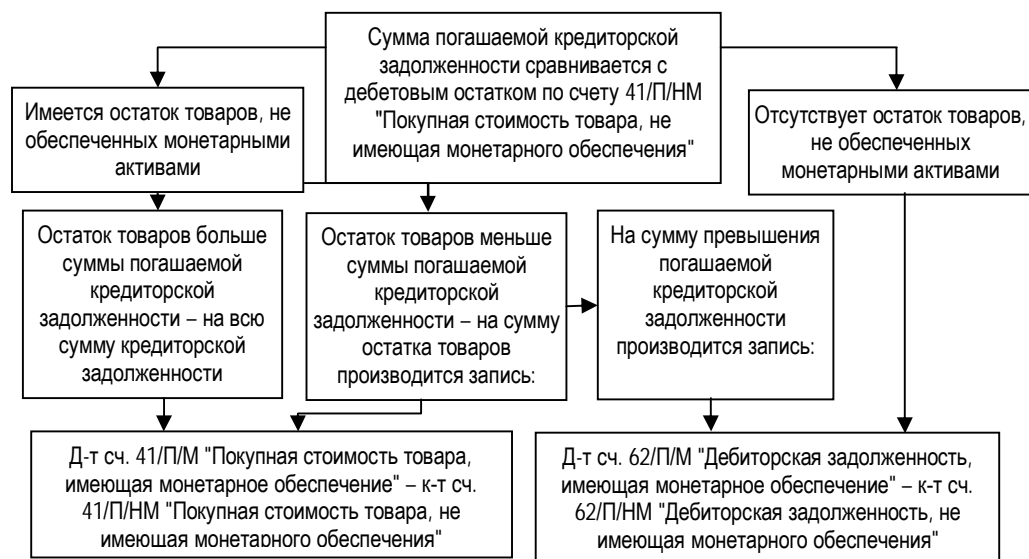


Рис. 1. Схема аналитического учета по структуре формирования стоимости товаров

Определение средних периодов обращения товаров, дебиторской задолженности и погашения кредиторской задолженности может осуществляться как в целом по организации, так и в разрезе отдельных товарных групп. В последнем случае результаты расчетов будут более достоверными.

В приводимом условном примере имеется необходимая информация для организации учета в соответствии с первым пунктом изложенных рекомендаций. Рассмотрим методики записей на счетах и оценки в данном случае.

Таблица 5

**Журнал регистрации хозяйственных операций с использованием монетарной оценки**

Содержание хозяйственных операций (номера операций совпадают с номерами операций из первого варианта журнала регистрации хозяйственных операций)	Дебет	Кредит	Сумма
1 – 2. Получен товар от поставщика А и поставщика Б			
- стоимость товара	41/НМ	60/А, Б	300
- НДС	18	60/А, Б	60
Комментарии. Для упрощения примера анализ монетарного обеспечения НДС по поступившим товарам не рассматривается.			
3. С расчетного счета перечислены денежные средства поставщику Б	60/Б	51/СК	120
Комментарии. Вводится аналитический учет по счету 51, применение которого показывает, за счет какого источника погашается кредиторская задолженность поставщика			
За. Отражается изменение качественной характеристики оценки товаров: отражается ее монетарное обеспечение	41/П/М/СК	41/П/НМ	100

4. Покупателю отгружен товар стоимостью 312 денежных единиц, из которых: - 200 ден. ед. – покупная стоимость товара; - 100 ден. ед. – оплаченная поставщику; - 100 ден. ед. – не оплаченная поставщику - 52 ден. ед. – НДС в цене товара: - 40 ден. ед. – НДС поставщика принимаемый в зачет; - из которых 20 ден. ед. оплачено поставщику - 20 ден. ед. не оплачено поставщику 12 ден. ед. – НДС, фактически подлежащий уплате; - 60 ден. ед. – наценка торговой организации	62  62/П/М/СК 62/П/НМ  62/П/М/СК 62/П/НМ 62/Бт/НМ 62/ВП/НМ	90         	312  100 100  20 20 12 60
5. Начислена задолженность бюджету по НДС	90	68	52
6. Отражается покупная стоимость отгруженного товара	90 90	41/П/М/СК 41/П/НМ	100 100
7. От покупателя поступили денежные средства в счет частичной оплаты отгруженного товара: - денежные средства в обеспечение задолженности поставщику, включая покупную стоимость товара и НДС; - денежные средства в обеспечение расчетов с бюджетом; - денежные средства в обеспечение валовой прибыли Итого <i>Комментарии. Исходя из общей логики движения финансовых ресурсов, в первую очередь отражается погашение дебиторской задолженности, имеющей монетарное обеспечение</i>	51/П  51/Бт 51/ВП	62/П/М/СК  62/Бт/НМ 62/ВП/НМ	120  6 30 156
8. За счет полученных от покупателя денежных средств частично погашена задолженность перед поставщиком А <i>Комментарии. Из данной операции в результате организации аналитического учета к счету 51 "Расчетные счета" видно, что на погашение кредиторской задолженности направлены денежные средства, потенциально принадлежащие бюджету, собственнику, а также другим кредиторам.</i>	60/А	51 51/П 51/Бт 51/ВП	156 120 6 30
8а. После погашения кредиторской задолженности отражается монетарное обеспечение соответствующих активов в части: - оставшихся на складе товаров; - ранее отгруженных товаров	41/П/М/П 62/П/М/П 62/П/М/Бт 62/П/М/ВП	41/П/НМ 62/НМ	100 20 6 30
9. В целях погашения оставшейся задолженности перед поставщиком А в банке получен краткосрочный кредит	51/Бк	66	90
10. С расчетного счета перечислены денежные средства поставщику А	60/А	51/Бк	84
10а. Одновременно отражается монетарной обеспечение дебиторской задолженности	62/П/М/Бк	62/П/НМ	64
11. В конце отчетного периода принят к вычету входной НДС в размере фактической задолженности бюджету	68	18	52
12. Начислена заработная плата работникам	44	70	40
13. В конце отчетного периода расходы на реализацию списываются в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности"	90	44	40
14. В конце отчетного периода финансовый результат списывается в кредит счета 99 "Прибыли и убытки"	90	99	20



Таблица 6

**Заключительный баланс организации оптовой торговли с распределением оценки активов на монетарную и немонетарную составляющие**

Активы	На 01.01	Собственный капитал и обязательства	На 01.01
Основные средства	400	Уставный капитал	520
Товары	100	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	20
- в том числе, не имеющие монетарного обеспечения	0		
- имеющие монетарное обеспечение:	100		
- в том числе за счет возмещения в выручке покупной стоимости ранее отгруженных товаров	100		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам	8	Краткосрочные кредиты и займы	100
Краткосрочная дебиторская задолженность:	156	Краткосрочная кредиторская задолженность по оплате труда	40
- в том числе, не имеющая монетарного обеспечения;	36		
- имеющая монетарное обеспечение:	120		
- в том числе за счет возмещаемой в выручке покупной стоимости товаров;	20		
- поступившей в выручке валовой прибыли;	30		
- поступившего в выручке обеспечения НДС;	6		
- полученного банковского кредита	64		
Денежные средства и их эквиваленты	16		
БАЛАНС	680	БАЛАНС	680

Сформированный заключительный баланс с распределением оценки активов на монетарную и немонетарную составляющие позволяет в отличие от традиционного баланса:

- системно формировать и отражать в отчетности информацию о движении финансовых ресурсов по всем стадиям кругооборота: денежные средства - материальные ценности - дебиторская задолженность - денежные средства;

- отражать в отчетности на определенный момент времени степень оплаты различных элементов, составляющих актива организации;

- наглядно и достоверно определять уровень иммобилизации финансовых ресурсов в составе прочих групп активов (запасы, дебиторская задолженность).

В результате значительно возрастает общий уровень информативности учетно-отчетной системы как базисной основы принятия управленческих решений в области финансового менеджмента. В частности, из рассмотренного примера следует, что финансовое положение исследуемой организации не настолько устойчивое, как это показали традиционные методики финансового анализа по данным действующей формы бухгалтерского баланса.

Из заключительно баланса, составленного с распределением оценки активов на монетарную и немонетарную составляющие, видно, что большая часть финансовых ресурсов, включая кредитные, иммобилизовано в товарах и дебиторской задолженности. Более того, на оплату составляющих оборотного фонда (покупная стоимость товаров) были направлены денежные средства, предназначенные для обеспечения расчетов с бюджетом, выплаты заработной платы, выплат собственникам.

Другими словами, финансовое положение исследуемой организации напрямую зависит от финансового положения дебиторов и от возможности своевременно реализовать уже оплаченные товары, поэтому не может характеризоваться как абсолютно устойчивое. То есть распределение оценки активов на монетарную и немонетарную составляющие позволяет расширить аналитические возможности бухгалтерского баланса.

**Выводы и перспективы.** В статье последовательно изложены методические аспекты организации учетного процесса в рамках монетарной теории, а также оценки на основе

качественного разграничения монетарной (фактически оплаченной) и немонетарной (неоплаченной) составляющих стоимости активов. Описанная оценочная модель может быть интегрирована в любую систему оценок, принятую в теории и практике бухгалтерского учета, так как не влияет на итоговое количественно определенное значение стоимости, а качественно распределяет ее на монетарную и немонетарную компоненты.

Практическое использование изложенных в статье разработок позволяет воспроизвести в системе счетов бухгалтерского учета и отобразить в отчетных формах движение финансовых ресурсов организации по основным стадиям кругооборота: деньги – товар – дебиторская задолженность – деньги, а также наглядно и достоверно определить уровень иммобилизации финансовых ресурсов в запасах и дебиторской задолженности. В результате повышается качество формируемой в учетной системе информации, ее аналитичность и достоверность.

#### Список использованных источников

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учебник / Я. В. Соколов [и др.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: Проспект, 2007. – 659 с.
2. Ковалев, В. В. Финансовый учет и анализ : концептуальные основы [Текст] / В. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
3. Корягин, М. В. Компоненты методологии бухгалтерского учета в странах мира [Текст] / М.В. Корягин // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – 31. – 38 – 47.
4. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / М. И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
5. Медведев, М. Ю. Общая теория учета : естественный, бухгалтерский и компьютерный методы [Текст] / М. Ю. Медведев. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 752 с.
6. Медведев, М. Ю. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / М. Ю. Медведев. – 2-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2009. – 418 с.
7. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет по добавленной стоимости [Текст] / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск: БГАТУ, 2012. – 118 с.
8. Панков, Д. А. Монетарная теория бухгалтерского учета и анализа: научные основания и прикладные аспекты [Текст] / Д. А. Панков, Л. С. Маханько // Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу [Текст] : монографія / за загальною ред. Ф. Ф. Бутинця. – Вінниця: ВФЕУ, 2015. – С. 224 – 234.
9. Панков, Д. А. Монетарная теория бухгалтерского учета в системе теоретических учетных моделей и направлений [Текст] / Д. А. Панков, Л. С. Маханько // Бухгалтерский учет и анализ. – 2016. – № 1. – С. 48 – 55.
10. Панков, Д. А. Определение монетарной теории учета и анализа [Текст] / Д. А. Панков, Л.С.Маханько // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 5. – С. 6 – 15.
11. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / П. Я. Папковская. – 10-е изд., стер. – Минск: Информпресс, 2014. – 251 с.
12. Пятов, М. Л. Время в бухгалтерском учете : Ярослав Соколов и Жан Поль Сартр [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/articles/documents/15090/> (дата обращения : 02.03.2016).
13. Пятов, М. Л. Оценка справедливой стоимости: эволюция и современность / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 7. – С. 84 – 92.
14. Пятов, М. Л. Учетная политика организации : учебно-практическое пособие / М. Л. Пятов. – Москва: Проспект, 2009. – 192 с.
15. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / М. А. Снитко. – Минск: Современная школа, 2006. – 309 с.
16. Соколов, В. Я. Оценки: их виды и значение [Текст] / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 12. – С. 55 – 59.
17. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
18. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / В. И. Стражев. – 2-е изд., испр. – Минск: Вышэйшая школа, 2012. – 141 с.

19. Туякова, З. С. Системный подход к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете / З. С. Туякова // Вестник Оренбургского государственного университета (ОГУ). – 2006. – № 10. – С. 312 – 321.  
20. Финансовый менеджмент: учебное пособие / [Д. А. Панков и др.]; под ред. Д. А. Панкова. – Минск : БГЭУ, 2005. – 363 с.

#### References

1. Sokolov, Ja. V. (2007). *Buhgalterskij uchet v zarubezhnyh stranah* [Accounting in foreign countries] / [i dr.]; otv. red. F.F. Butynec. – Moscow : Prospekt [in Russian].
2. Kovalev, V. V. (2004). *Finansovyy uchet i analiz : konceptual'nye osnovy* [Financial Accounting and Analysis: conceptual foundations]. M.: Finansy i statistika [in Russian].
3. Korjagin, M. V. (2014). Komponenty metodologii buhgalterskogo ucheta v stranah mira [Components accounting methodology in the world]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet [International accounting]*, 31, 38–47. [in Russian].
4. Kuter, M. I. (2002). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow : Finansy i statistika [in Russian].
5. Medvedev, M. Ju. (2001). *Obshhaja teoriya ucheta : estestvennyj, buhgalterskij i komp'yuternyj metody* [General Theory of Accounting: natural, accounting and computer methods]. Moscow : Izdatel'stvo "Delo i Servis" [Publishing "Business and Service"] [in Russian].
6. Medvedev, M. Ju. (2009). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. M. : Omega-L. [in Russian].
7. Pankov, D. A., & Kuhto, Ju. Ju. (2012). *Buhgalterskij uchet po dobavlennoj stoimosti* [Accounting for value added]. Minsk : BGATU. [in Russian].
8. Pankov, D. A., & Mahan'ko, L. S. (2015). *Monetarnaja teoriya buhgalterskogo ucheta i analiza: nauchnye osnovanija i prikladnye aspekty* [Text]. This is a chapter. In F. F Butynec (Ed.), Book title: And subtit Rozvitok koncepcii buhgalterskogo obliku na osnovi instucijnih pridhodiv ta benchmarkingu : monografija (pp. 224 - 234). Vinnitsya: VFEU: [in Russian].
9. Pankov, D. A., & Mahan'ko, L. S. (2016). Monetarnaja teoriya buhgalterskogo ucheta v sisteme teoreticheskix uchetyh modelej i napravlenij [Monetary Theory of Accounting and Analysis: scientific foundations and practical aspects]. *Buhgalterskij uchet i analiz [Accounting and analysis]*, 1, 48–55. [in Russian].
10. Pankov, D. A., & Mahan'ko, L. S. (2015). Opredelenie monetarnoj teorii ucheta i analiza [Determination of the monetary theory of accounting and analysis]. *Uchet. Analiz. Audit [Accounting. Analysis. Audit Accounting]*, 5, 6–15. [in Russian].
11. Papkovskaja, P. Ja. (2014). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Minsk: Informpress. [in Russian].
12. Pjatov, M. L. (2013). Vremja v buhgalterskom uchete : Jaroslav Sokolov i Zhan Pol' Sartr [Time accounting: Jaroslav Sokolov and Jean-Paul Sartre]. Retrived from : <http://www.buh.ru/articles/documents/15090/> [in Russian].
13. Pjatov, M. L. (2014). Ocenka spravedlivoj stoimosti: jevoljucija i sovremennost' [Estimates of fair value: evolution and the present]. *Buhgalterskij uchet [Accounting. Accounting]*, 7, 84–92. [in Russian].
14. Pjatov, M. L. (2009). Uchetnaja politika organizacii [Accounting policy: teaching practical manual Accounting policy: teaching practical manual]. Moskva: Prospekt. [in Russian].
15. Snitko, M. A. (2006). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Minsk: Sovremennaja shkola [Modern school]. [in Russian].
16. Sokolov, V. Ja. (1996). Ocenki: ih vidy i znachenie [Ratings: their types and value Ratings: their types and value]. *Buhgalterskij uchet [Accounting. Accounting]*, 12, 55–59. [in Russian].
17. Sokolov, Ja. V. (2003). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Basics of accounting theory]. Moscow : Finansy i statistika [Finance and Statistics] [in Russian].
18. Strazhev, V. I. (2012). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Text] : uchebnik / V. I. Strazhev. – 2-e izd., ispr. – Minsk : Vyshhejschaja shkola [in Russian].
19. Tujakova, Z. S. (2006). Sistemnyj podhod k klassifikacii stoimostnyh ocenok v buhgalterskom uchete [System approach to the classification of valuation in accounting]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta (OGU) [Bulletin of the Orenburg State University (OSU)]*, 10, 312 – 321. [in Russian].
20. Pankov, D. A. (Ed.) et al. (2005). *Finansovyy menedzhment* [Financial management]. Minsk : BGJeU [in Russian].

Pankov Dmitri  
DrSc (Economics), Professor, Head of the Department of Accounting,  
Analysis and Audit in Sectors of the National Economy  
Belarus State Economic University  
Minsk, Belarus  
E-mail: [dapankov@mail.ru](mailto:dapankov@mail.ru)

Makhanko Ludmila  
PhD, Assistant Professor of the Department of Accounting,  
Analysis and Audit in Commerce  
Belarus State Economic University  
Minsk, Belarus  
E-mail: [lu\\_vos@mail.ru](mailto:lu_vos@mail.ru)

## MONETARY ACCOUNTING THEORY: PRACTICAL ASPECTS AND METHODOLOGICAL SUPPORT

### Abstract

*Introduction.* The article deals with practical aspects of the monetary theory of accounting, the basic content of which is in the system considering the issues of formation of the accounting and reporting information on the accumulation, distribution and redistribution of financial resources of the organization. As a result, data is displayed as real money ensuring all elements of equity and liabilities, and of the monetary (money) component of the valuation of assets, which shows the extent of the payment in cash of an asset, as well as the sources of these funds.

*The purpose of the study,* the results of which are presented in this article is to develop a method of accounting software management and control processes of accumulation and redistribution of financial resources, which is implemented with the use of sub-accounts system, opened to the accounts of cash, which reflects the process of receipt of funds to the organization and their distribution between potential owners (government, suppliers and other creditors, credit and financial institutions, employees, owners of the organization), in accordance with the proportions of economically justified.

*Results.* Later on the same sub-accounts shall reflect the information on the actual use of funds received. The article also sets out the methodological foundations of monetary valuation of the assets directly to the stage of the registration information. In carrying out the study used methods of analysis, synthesis, grouping, summarizing, and special accounting methods.

*Discussion.* As a result, the practical use of the proposed recommendations is achieved by improving the quality of accounting and reporting information, the possibility of expanding the financial situation analysis and improves the accuracy of the conclusions formulated, as illustrated in the current material.

*Keywords:* accounting, monetary valuation, cash, financial resources, receivables, liabilities, accountability.



УДК 657.1.016  
JEL Classification M 410

**Хомин Петро**

д.е.н. професор, професор кафедр обліку і аудиту  
Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя  
м. Тернопіль, Україна  
E-mail: [p.khomyn@gmail.com](mailto:p.khomyn@gmail.com)

## ОБЛІКОВА МЕТОДОЛОГІЯ ЧИ «КОПИРУЧЁТА»<sup>2</sup> СИНДРОМ?

### Анотація

**Вступ.** Акцентується увага на проблематиці методології бухгалтерського обліку, зумовленій копіюванням чужих, не завжди обґрунтованих ефемерій, якими періодично підмінюються його усталені дефініції. Звертається увага на те, що замість формалізму й копіюванням сумнівних методологічних містифікацій на кшталт заміни прибутку на додану вартість як бази оподаткування, необхідно зосередитися на вирішенні насущної проблематики спрощення методики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

**Методи.** Дослідження спирається на аналіз практики впровадження змін у методику податкового обліку, які в умовах тотального контролю за формуванням прибутку перетворили форми фіскальної звітності в реєстри аналітичного обліку, ширші, ніж застосовували в фінансовому обліку, в результаті чого вітчизняна «Податкова декларація з податку на прибуток» разом із додатками до неї займає 25 аркушів паперу формату А4, на яких розміщено 272 рядки, відтак й справді виглядає нібито цей показник треба вилучити як базу оподаткування.

**Результати.** Результатом розробленої методики є доведення того, що спроба увести в практику бухгалтерського обліку замість прибутку додану вартість стане черговим камуфляжем його псевдореформування, подібним до довготривалого паралелізму з використанням горезвісних валових доходів і валових витрат, отож лише відтягне на тривалий час вирішення давно назрілої проблеми усунення дубляжу фінансового й податкового прибутків, трохи більше це замаскувавши різними дефініціями, які насправді нічим не відрізняються з практичного погляду. Адже й за умови, що показник доданої вартості став би заміником прибутку, сформульовані в теорії бухгалтерського обліку стосовно останнього парадокси нікуди не дінуться.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, додана вартість, методика, методологія, прибуток.

**Вступ.** Якщо переглянути найбільш розтиражовані у вітчизняній літературі публікації, присвячені нібито методології бухгалтерського обліку, то складається враження, що певна частина авторів ніяк не може позбутися всотаної зі шкільної лави звички бездумного списування чужих, не завжди обґрунтованих під методологічними й методичними аспектами, хвилевих навіювань, які через це ніяк не можуть бути вмонтовані в його цілісну систему. Причому воно триває вже доволі довго, відтак ще в кінці ХХ ст. Я. Соколов підкреслив, що в результаті замість поступу маємо, «курс теорії без теорії», позаяк її «глибинні ідеї не розглядаються зовсім», а те, що видається за неї, є «непотрібною схоластикою» [9, с. 5]. З огляду на це посилюється проблема протиставлення такому явищу виважених досліджень, які матимуть певне наукове й практичне значення для її вирішення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У так званій «науковій» літературі через кожних пару років маємо новий фетиш-фентезі, який полонить уми багатьох своєю абстрактністю, проте ніколи не завершується методикою застосування в обліковій практиці. Приклади можна наводити доволі довго – від тепер уже колишніх потуг розмежування синонімів витрати й затрати, – до

<sup>2</sup> Копироблік – розмаїття, більше 60-ти, здебільшого поіменованими прізвищами їхніх авторів (Брауне, Гинц, Шабер, Шиммер), або назвами, похідними від техніки виконання, приміром, блатограф, коніграф, контограф, унограф тощо форм бухгалтерського обліку, в яких застосовувалося копіювання записів реєстраційного журналу при відображенні їх в аналітичних реєстрах. В основному для цього використовували копіювальний папір чи наліпки, і тільки за формою фотомат – світлокопіювання.

теперішніх спроб ввести в систему бухгалтерського обліку, замість прибутку, додану вартість, – варто тільки було білоруським авторам закинути такий пробний камінь [5].

Причому для вагомості ці не апробовані спроби відразу оголошують пропозиціями «створити парадигму бухгалтерського обліку на базі доданої вартості», хоча навіть у прихильника такої підміни йдеться лише про концепцію доданої вартості, а відстань між названими категоріями трохи завелика, аби ставити між ними знак рівності. Тим паче, наразі ще не факт, що маємо справу хоча б із концепцією, а не черговим концептом-вигадкою, які наші копірайтери примножують доволі часто, й так само швидко про них забувають, будучи не в змозі не тільки перетворити їх у парадигму, а хоч би предметно витлумачити із застосуванням облікових процедур.

**Мета.** Метою й завданнями публікації визначено привернення уваги науковців до чергової спроби відвести їхню увагу від справді насущної облікової проблематики, якою, очевидно, є паралельне існування двох видів обліку, котре нагадає перевернуту з ніг на голову ідею «копиручёта», котрий намагались впровадити в практику майже сто років тому, а також обґрунтування власних аргументів щодо неї.

**Методологія дослідження** ґрунтується на аналітичному узагальненні публікацій вітчизняних авторів, дотичних до окресленої проблеми й дедуктивному осмисленні недоліків практики облікового забезпечення оподаткування підприємств, зумовлених невиваженістю змін фіскального законодавства при введенні Податкового кодексу України.

**Результати.** Загалом наміри запропонувати щось революційне в методології бухгалтерського обліку заперечень не викликають, бо ще Т. Кун стверджував, що облік розвивається шляхом революцій, у полум'ї яких одна парадигма спалює іншу. Але й революції потребують ґрунтовної підготовки, тому створити на хапок іншу парадигму бухгалтерського обліку неможливо, що підтверджують численні дилетантські спроби підмінити його примарними ефемеріями, які за іронією долі, хоч і ґрунтуються на копіюванні чужих ідей, але чогось найдовше тривають саме в нас, навіть після того, як самі зарубіжні автори про них уже забули.

При цьому спільною рисою подібних намагань є містифікація пропонованих кимось іншим абстракцій і протиставлення їх усталеним обліково-економічним категоріям, як-от в останньому випадку, мовляв, якщо замінити показник прибутку підприємства доданою вартістю, то відразу позбудемося податкових накладних, а зважаючи на «ціну питання»<sup>3</sup>, яку, на наш погляд, треба помножити принаймні на коефіцієнт 1,5-2,0, коли мати на увазі, що бухгалтер повинен бути не механічним реєстратором, а принаймні аналітиком, здатним осмислювати сутність зафіксованих у цих документах даних, то виглядає, що все це більш ніж переконливе. Та зважаючи на те, що замість одного сфальсифікованого показника, матимемо ще більш сумнівний інший, такі ілюзії розвиваються швидше за вранішній туман.

Бо коли й відкинути побоювання стосовно «чутливості прибутку до впливу людського чинника» [1, с. 40], що в умовах тотального контролю за його формуванням, коли форми фіскальної звітності перетворили в реєстри аналітичного обліку, ширші, ніж застосовувані в фінансовому обліку<sup>4</sup>, артіоґі мало би бути неможливим, на жаль, не підтвердилося, й справді виглядає нібито цей показник треба вилучити як базу оподаткування.

<sup>3</sup> Стверджується, що оформлення податкової накладної, її включення до Єдиного реєстру, отримання про це квитанції, реєстрація клієнта й відправка йому електронної податкової накладної вимагають 9 хвилин робочого часу. Відповідно отримання електронної податкової накладної від контрагента – 2, оформлення витягу з Єдиного реєстру та направлення його до органу фіскальної служби, відповідно підтвердження від нього щодо включення в цей реєстр – 4 й 5 хвилини [4, с. 46].

<sup>4</sup> Як скрупульозно підрахував О. Малишкін [2, с. 99], вітчизняна «Податкова декларація з податку на прибуток» разом із додатками до неї займає 25 аркушів паперу формату А4, на яких розміщено не мало й не багато – 272 рядки! Та й то маємо бути щасливими, бо в Росії на 23 аркушах умудрилися розмістити 317 рядків. І тут ми явно попереду Європи, бо, приміром, у Польщі спромоглися лише на три аркуші цієї фіскальної форми звітності. Відстали від нас і білоруси: тут обмежилися 5-ма аркушами із 67-ма рядками.

Відтак залишається лише висловлювати співчуття тим вітчизняним фіскальним аудиторам, які занурюються в хащі цих показників. Хоча подекуди, що це лише бухгалтери змушені продиратися крізь такі колючки, а методика цього аудиту давно спрощена на практиці до однієї дії – визначення відсотка від обороту підприємства, й визначену таким способом суму бухгалтери сплачують у безспірному порядку, знаючи, що сперечатися з першими, зважаючи на їхнє тилове забезпечення, їм не по чину.

Тим більш, що німецькі вчені довели: «Прибуток звітних періодів носить умовний характер, оскільки залежить від методологічних облікових прийомів і не має достатньо достовірних еквівалентів в активі балансу» [8, с. 316]. Але сподіватися, що цю ваду визначення бази оподаткування буде автоматично усунуто за умови заміни показника прибутку на додану вартість підстав теж немає.

По-перше, тому, що на зорі впровадження податку на додану вартість в Україні його, по суті, визначали майже від неї: тоді базою оподаткування вважалася націнка на товари, роботи й послуги. Причому про податковий кредит за цим податком не було й згадки, відтак твердження нібито саме такий метод, коли він розраховується «як різниця між податковими зобов'язаннями підприємства та його податковим кредитом ... зробили його найбільш кримінальним», позаяк «внаслідок поворотного характеру ПДВ з бюджету шляхом шахрайства вилучаються значні кошти» [4, с. 46], як видається, хибує щодо його обґрунтованості. Адже чогось-то потім перейшли до теперішнього способу розрахунків за цим податком і навряд чи з міркувань зробити його «найбільш кримінальним», а радше навпаки. Чи не тому, що стала виникати, замість доданої, від'ємна вартість?

По-друге, як відомо, благими намірами вимощена дорога в пекло. Отож те саме може статися і внаслідок пропонованої окремими авторами рокировки, бо визначати додану вартість в межах кожного підприємства навряд чи вдасться, зважаючи на надто складний алгоритм її розрахунку, не легший, ніж за моделлю «затрати – випуск» нобелівського лауреата В. Леонтьєва.

Зокрема, це видно з «моделі визначення доданої вартості як інтервального показника діяльності підприємства за інформаційними ресурсами рахунків бухгалтерського обліку», яка наводиться в одній із публікацій: «ДВР – сукупна додана вартість підприємства за реалізованими об'єктами господарської діяльності; ДВС – додана вартість підприємства за створеними об'єктами господарської діяльності; ДОД – дохід від реалізації об'єктів господарської діяльності; МВР – матеріальні та прирівняні до них витрати в частині реалізованих об'єктів діяльності; БНА – безповоротні надходження активів; БВА – безоплатно використані активи; ПКА – приріст корисності активів; УКА – убуток корисності активів; ПВД – приріст вартості ділової репутації; УВД – убуток вартості ділової репутації; АНМ – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів; ДПП – нараховані доходи персоналу підприємства; ВСП – поточні витрати і внески на соціальні потреби; ВОП – витрати на податки з діяльності підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства; ПВП – приріст вартості прав та убуток зобов'язань, що обліковуються на позабалансових рахунках підприємства; УВП – убуток вартості та приріст зобов'язань, що обліковуються на позабалансових рахунках підприємства; ВРС – витрати на робочу силу підприємства; СПП – створений прибуток підприємства; ДСП – дохід для самофінансування підприємства; ДРО – додана вартість від реалізованих об'єктів діяльності; ДСО – додана вартість від створених об'єктів діяльності; ДПС – додана вартість, сформована поза процесами створення і реалізації об'єктів діяльності» [3].

Адже досить звернути увагу на складові цієї моделі, особливо виокремлені нами курсивом, аби впевнитися, що коефіцієнт її «чутливості ... до впливу людського чинника» буде зашкалювати. Тим паче, що в ній фігурує той самий ЧПП – чистий прибуток підприємства та СПП – створений прибуток підприємства, який сподіваються замінити доданою вартістю.

По-третє, на зміну Податковій декларації з податку на прибуток підприємства прийде її близнючка, як видається, ще товстіша, під переконливим претекстом: рівень тіньової економіки в нас вищий мабуть тому, що залишилися неперекриті шпарки для її приховування, он у сусідів їх менше на (317-272) = 45, отож вони за ним від нас безнадійно відстали!

Правда, цей аргумент не бездоганий з огляду на наведену перед тим кількісну ємність декларацій інших країн у порівнянні з міжнародними рейтингами їхнього місця в ранжуванні обсягів нелегального бізнесу, які не підтверджують навіть кореляційного зв'язку між цими показниками. Проте в чому причина такої невідповідності, ми пояснити неспроможні, тому полишаємо це на більш проникливих аналітиків. Але думаємо, що в неمالій мірі причина цього безладу, коли при

видимості тотального контролю, тіньова економіка зашкалює, криється саме в такому формалізмі, коли безсилля навести лад здавалось би очевидним шляхом – спрощенням методики визначення бази оподаткування, підмінюється копіюванням ще більш сумнівних методологічних містифікацій. Адже «ніщо так не губить облік й аналіз, як їхня «аналітичність», тобто безліч даних»[8, с. 41].

От і тут не можемо ніяк відійти від успадкованого з 30-х років минулого століття «копиручёта», модифікованого нині в податковий і фінансовий облік, без жодної уваги на економічні межі бухгалтерського обліку, які «проходять там, де затрати на теоретично можливе покращення постановки справи (в рахівництві) стають більшими тієї приватногосподарської вигоди, яку може отримати з неї підприємець».

Водночас, якщо Й. Шер вважав, що вони мали би пролягати лише «в умах усіх бухгалтерів» [10, с. 442-443], то за нинішніх обставин, коли автори сучасного «копиручёта», хоча й мають по кілька дипломів, – далеко не бухгалтери, тому вважають, нібито це не про них писано, – відсторонили від реформування бухгалтерського обліку спеціалістів-професіоналів<sup>5</sup>, такий постулат повинен бути в них постійно перед очима подібно до того, як в одного з американських президентів над одвірками кабінету висів напис: «Економіка, телепню, економіка!».

Відтак замість реформування податкової системи з урахуванням реалій облікового забезпечення, маємо імітацію, коли податки за алгебраїчним правилом перестановки доданків переміщуються з одного підпункту в інший, а бухгалтерський облік має невідомо яким способом підлаштуватися під позаекономічні містифікації на кшталт горезвісних колишніх валових витрат і валових доходів, чи теперішніх позафінансових ефемерій під назвою податкової різниці з податку на прибуток, податок на додану(?) вартість, хоча навіть Марксу не примарилося, що не тільки додаткова праця, але й сумнівні бухгалтерські дубль-процедури можуть привести до виникнення такої вартості й збільшення активів підприємства.

Та й алгебраїчна аксіома гласить, що від перестановки доданків сума не змінюється. Краще, якби цієї перестановки не було, тоді можливо ми мали би справжнє реформування податкового обліку, а не його імітацію, адже тиради про відміну податкових різниць для підприємств із обсягом доходів до 20-ти млн. грн. насправді перетворилися в маніпуляції з доданками в простому рівнянні  $P = D - C$ , тобто прибуток – це різниця між сумою доходу від реалізації продукції (товарів) і їхньою собівартістю, внаслідок чого на всіх підприємствах, які є платниками податку на прибуток, доводиться вирішувати ту саму абракадабру:

$Поп = (Дбо - Вбо) +/- [(Дбо - Дпо) - (Вбо - Впо)]$ , де:

Поп – оподатковуваний прибуток;

Дбо – доходи за даними бухгалтерського обліку;

Вбо – витрати за даними бухгалтерського обліку;

Дпо – доходи за даними податкового обліку;

Впо – витрати за даними податкового обліку;

Бо насправді й спрощена формула визначення бази оподаткування  $Поп = (Дбо - Вбо) +/-$  – ПР це тільки замаскована колишня  $Поп = [(Дбо +/- Дпо) - (Вбо +/- Впо)]$ , адже ПР податкові різниці (ПР) як виникали, так і виникають внаслідок збільшення раніше доходів, а тепер за Податковим кодексом – «фінансового результату до оподаткування на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів звітності, ... суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат», водночас зменшення на «суму витрат ..., які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень» etc<sup>6</sup>. [7, ст.138, 139, 140, 141].

<sup>5</sup> Зрештою й визнаних учених-фінансистів – від реформування податкової системи.

<sup>6</sup> Аби не втомлювати читача волапоюком канцеляризмів і тавтології, написаних «темно и вяло» [О. Пушкін], обмежуємося цитуванням лише частини тексту, викладеного в зазначених статтях.



Відповідно радість бухгалтерів з приводу спрощення податкового обліку була передчасною, позаяк т. зв. відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання нікуди не поділилися й далі є їхнім головним боєм, адже методичного забезпечення щодо системного визначення податкових різниць за кореспонденцією рахунків із відображенням в облікових реєстрах та можливістю балансового узагальнення в Головній книзі – як надійного способу уникнення механічних помилок, – задля чого власне й перейшли від уніграфічної до діграфічної парадигми бухгалтерського обліку, так і не діждалися. Видно методологам ніколи займатися такими дрібницями.

Спроба ж увести в практику бухгалтерського обліку замість прибутку додану вартість стане черговим камуфляжем його псевдореформування, подібним до довготривалого паралелізму з використанням горезвісних валових доходів і валових витрат, отож лише відтягне на тривалий час вирішення давно назрілої проблеми усунення дубляжу фінансового й податкового прибутків, трохи більше це замаскувавши різними дефініціями, які насправді нічим не відрізняються з практичного погляду. Адже й за умови, що показник доданої вартості став би заміником прибутку, сформульовані в теорії бухгалтерського обліку стосовно останнього парадокси нікуди не дінуться.

Приміром, Я. Соколов наводить їх п'ять:

- 1) Прибуток є, а грошей немає;
- 2) Гроші є, а прибутку немає;
- 3) Майнова маса (актив) змінилася, а прибутку немає;
- 4) Прибуток змінився – майнова маса, наведена в активі, ні;
- 5) Отриманий реальний збиток – в обліку показаний прибуток [8, с. 70].

Причому навіть з методичного погляду це нічого принципово відмінного не дасть, а навпаки, лише породить ще більшу плутанину. Бо на відміну від чинної методики, за якою прибуток визначається за реалізованою продукцією, додана вартість може бути визначена тільки за всією виробленою. Й тоді відзначені парадокси сумарно примножаться. Якщо ж спробувати визначати її за виробленою й окремо – за реалізованою продукцією, то ускладнення методики бухгалтерського обліку стане кратним, перевищивши навіть теперішній паралелізм за вимогами Податкового кодексу.

**Висновки і перспективи.** Якщо ж перейти до висновків, то зрозуміло, що чим швидше ми спустимося на грішну землю в цій царині, тим менше непродуктивних втрат змушена буде покривати економіка України. Проте надійного парашута, зважаючи на те, що прийдеться спускатися мало не зі стратосфери, настільки високо розміщені ті, кому вигідний такий безлад в економіці держави, придумати не беремось. Однак твердо переконані, що треба відмовитися від принципу копіювання, за яким традиційно проводилося псевдореформування бухгалтерського обліку в Україні, що називається, «ноздря в ноздрю» з російським.

Правда, при цьому деякі підозри щодо синдрому «копиручёта» мають бути відкинуті, бо «за формою і структурою декларація російського платника має іншу структуру, ніж та, що застосовується в Україні. Зокрема, результуюча частина розрахунків – сума податку, що підлягає сплаті до бюджету, наводиться на початку декларації в розділі 1, тоді як в українській формі – в кінці розрахунків» [2, с. 97]. Як і натяки, нібито те, що на відміну від колишніх часів (до 2011 року) після прийняття Податкового кодексу фіскальний орган свідомо не видає положень або інструкцій щодо заповнення рядків звітних форм з метою виконання і перевиконання завдань з накладання штрафних санкцій на платника податку за неправильне заповнення податкової звітності [6, с. 18].

Водночас, ураховуючи резонансність останнього зауваження, упевненість в нашій непомилковості щодо відкидання цього синдрому дещо захиталася, позаяк виглядає, що вся справа тільки в неможливості знайти джерело для копіювання. Адже наведені відмінності податкових декларацій унеможливають повторення методу, за яким у нас появились т. зв. положення (стандарту) бухгалтерського обліку із широким діапазоном думок зі звуженням сутнісним змістом.

Але видається, що для заміни псевдореформування справжнім не підійде реальний спосіб, який колись запропонував кіногерой одного з фільмів устами М. Євдокимова: доручити

реформування прибульцям-марсіанам, оскільки тодішня «перебудова» тими самими функціонерами видавалася йому фантастичною. Нині ми вже знаємо, що так і сталося. Проте й перший спосіб успіху в нас не дав, а тільки відтягнув на два роки те, що можна було зробити відразу після втечі за кордон чергового екіпажу напівграмотних, але хапких на руку «реформаторів».

То можливо й справді є сенс легалізувати тіньову економіку, але дещо незвичним способом, який радив застосувати один із панків у теледискусії перед виборами з іншим на одному з місцевих телеканалів, назвавшись експертом із фінансів. Зокрема, він пропонував відмінити конкурси при відборі на посади контролерів і не тільки не підвищувати їм зарплату, а навпаки, її відмінити взагалі. Ба більше, ввести офіційні розцінки на призначення в той чи інший департамент, нагадуючи, що в історії вже були такі прецеденти. Але заодно узаконити їхні побори за принципом хапай, скільки зможеш.

На його думку, після такого реформування всі тіньовики невдовзі завиють вовчими голосами й чимдуж почнуть легалізовувати свій бізнес. Та, аби згодом усе не повернулося «на круги своя», титули контролерів мають бути довічними, бо переламати ментальність суспільства, де беруть, тому що дають, і навпаки, за одне-два покоління не вдається.

Натомість його візаві радив призначити на посаду Генерального контролера якогось напіволігарха : мовляв, гнаний своєю захланністю й жагою стати першим олігархом, він відсуне всіх інших хапуг, що моментально зменшить частку неправомірної вигоди, яка нині внаслідок чисельності бажаючих щось урвати, призводить до масовості цього явища як серед тих, що беруть, так і тих, котрі дають. Адже важко уявити, що якийсь підприємець дає хабарі за позичені гроші, чи оминає при таких оборудках власну кишеню. Зрештою, він ризикує не менше, отож така «ліва» винагорода видається йому цілком заслуженою.

Втім, не знаючи, кому віддати перевагу, стосовно цього покладаємося на подальші дослідження окресленої проблеми, сподіваючись, що мозкова атака врешті-решт призведе до її вирішення, чого келійні шушукання, як бачимо, забезпечити не можуть. Проте, в будь-якому випадку, перевернута з ніг на голову ідея «копиручёта» має бути відкинута, бо теперішній обліковий паралелізм на руку лише тим, хто 24 години на добу знаходиться в полоні *idée fixe* як би «деньжат срубить поболее», та не в шахтному забої, а комфортабельному офісі з кондиціонером.

#### Список використаних джерел

1. Голов, С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції доданої вартості [Текст] / С.Ф.Голов / Матеріали міжнародної наук.-практ. конф. «Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу». – Ів. Франківськ, 16-17 жовтня 2015 р. – С. 40–42.
2. Малишкін, О. І. Порівняльний аналіз показників декларації з податку на прибуток підприємств Росії та України [Текст] / О. І. Малишкін // Облік і фінанси, 2014. – № 3. – С. 96–101.
3. Мороз, Ю. Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства [Текст] : монографія / Ю. Ю. Мороз. – Житомир : ПП «Рута», 2011. – 352 с.
4. Орлова, В. К. Облік і оподаткування доданої вартості [Текст] / В.К.Орлова, С. М. Кафка // Економіка України, 2016. – № 2. – С. 44–51.
5. Панков, Д. А. Бухгалтерский учёт по добавленной стоимости: [монография] Д. А. Панков, Ю.Ю.Кухто. – Минск: БГАТУ, 2012. – 118 с.
6. Піскова, Ж. Методика здійснення податкових розрахунків податку на прибуток підприємств [Текст] / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 11–26.
7. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учёт : от истоков и до наших дней [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
9. Шер, Й. В. Бухгалтерия и баланс [Текст] / Й.В.Шер. – [4-е изд.] : Пер. с 5-го нем. изд. С.И.Цедербаума ; под ред. ; дополн. и примеч. Н. С. Лунского / Й. В. Шер. – М. : Экономическая жизнь, 1926. – 525 с.

#### References

1. Golov, S. F. (16-17 October 2015). *Rozvytok buhgalters'kogo obliku na osnovi koncepcii' dodanoi' vartosti* [Development of accounting based on the value-added concept]. Papers presented at the international meeting «Current status, current problems and prospects of development of accounting, control and analysis» of Ivano-Frankivs'k. [in Ukrainian].
2. Malishkin, A.I. (2014). Porivnja'l'nyj analiz pokaznykiv deklaracii' z podatku na prybutok pidpryjemstv Rosii' ta Ukra'i'ny [Comparative analysis of the declaration of income tax of enterprises in Russia and Ukraine]. *Oblik i finansy* [Accounting and Finance], 3, 96-101. [in Ukrainian].
3. Moroz, Ju. Ju. (2011). *Oblikovo-informacijna systema monitoryngu ekonomichnogo potencialu pidpryjemstva* [Accounting and enterprise information system for monitoring the economic potential]. Zhytomyr : PP «Ruta». [in Ukrainian].
4. Orlova, V.K., & Kafka, S.M. (2016). Oblik i opodatkuvannja dodanoi' vartosti [Accounting and taxation of added value]. *Ekonomika Ukra'i'ny* [Economy of Ukraine], 2, 44-51. [in Ukrainian].
5. Pankov, D.A. Kuhto, Ju. Ju. (2012). *Buhgalterskij uchjot po dobavlennoj stoimosti* [Accounting for value added]. Minsk: BGATU. [in Russ.]
6. Piskova, Zh. (2013). Metodyka zdijsnennja podatkovyh rozrahunkiv podatku na prybutok pidpryjemstv [The methodology of the tax calculation of corporate income tax]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt* [Accounting and Auditing], 3, 11–26.
7. Sokolov, Ja. V. (1996). *Buhgalterskij uchjot : ot ystokov y do nashyh dnei* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow : JuNYTY.
8. Sokolov, Ja. V. (2000). *Osnovy teoryi buhgalterskogo uchjota* [Basics of accounting theory]. Moscow : Fynansy y statystyka.
9. Sher, J. V. (1926). *Buhgalterija y balans* [Accountancy and balance]. Moscow : Jekonomyčeskaja zhyzn'.

Khomyn Petro

DrSc, Professor, Department of Accounting and Auditing

Ternopil National Technical University. John Pul'uj

Ternopil, Ukraine

E-mail: [p.khomyn@gmail.com](mailto:p.khomyn@gmail.com)

## ACCOUNTING METHODOLOGY OR A SYNDROME OF "COPING ACCOUNTING"

### Abstract

*Introduction.* The attention is focused on the problems of accounting methodology connected with copying of others not always justified ephemera which periodically substitute the established definitions of accounting. The attention is drawn to the fact that instead of formal copying of doubtful methodological mystifications such as replacement of income on added value as the taxation basis, it is important to focus on solving urgent problems of simplifying the accounting procedure at the enterprises.

*Methods.* The research is based on the analysis of changes introduction practice in the methodology of tax accounting, which in conditions of total control over the profit formation have been made from forms of fiscal reporting into analytical accounting registers, wider than those used in the financial accounting, with the result that the domestic "Tax return for income tax" with annexes, occupies 25 sheets of A4 paper with 272 lines, so it really looks like this figure should be withdrawn as a taxation basis.

*Results.* The result of the developed method is to prove that the attempt to introduce into accounting practice instead of profit added value will become another camouflage of its pseudoreformation similar to the long-term concurrency with using the notorious gross revenues and gross expenses, so it just draw for a long time solving an urgent problem of dubbing elimination in financial and tax revenues, covering it up with different definitions having actually no differences from the practical point of view After all, in conditions that the added value indicator would be a substitute for the profit, paradoxes stated in accounting theory regarding the last will not disappear.

*Keywords:* accounting, added value, method, methodology, profit, taxation



ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ  
ВПРОВАДЖЕННЯ  
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ  
ОБЛІКУ



INSTITUTIONAL FRAMEWORK  
OF THE INTRODUCTION  
OF INTERNATIONAL  
ACCOUNTING STANDARDS

УДК 657: 657.6:006.032  
JEL Classification M41, H83

**Пасько Олег**

к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту  
Сумський національний аграрний університет  
м. Суми, Україна  
E-mail: [pasko.ov@gmail.com](mailto:pasko.ov@gmail.com)

## БАГАТОРІВНЕВЕ ВРЯДУВАННЯ В РЕГУЛЮВАННІ ОБЛІКУ В НІМЕЧЧИНІ: СТРУКТУРА ТА ДІЯЛЬНІСТЬ КСБО НІМЕЧЧИНИ

### Анотація

**Актуальність.** Багаторівневе врядування, яке стало стандартом регулювання обліку у провідних юрисдикціях світу, вимагає дослідження практики моделей його застосування в аспекті їх порівнянності між країнами та з точки зору їх застосування в Україні. З точки зору застосування подібних моделей в Україні важливим є дослідження досвіду країн континентальної Європи, які, на відміну від англосаксонських країн, мали схожу правову систему як і наша країна.

**Мета.** Метою було визначено аналіз та детальну характеристику моделі регулювання обліку в Німеччині, виявлення основних характеристик цієї моделі, що відрізняють її від інших в контексті перспектив застосування подібної системи в Україні. Побічна мета – підвищення поінформованості про відмінність між термінами «управлінням» і «врядуванням», які часто вживаються на сьогодні взаємозалежно.

**Методи.** В процесі дослідження використано монографічний метод для характеристики думок науковців щодо багаторівневого врядування та регулювання обліку в Німеччині, метод аналізу документів, аналіз та метод наукової абстракції для виявлення основних характеристик та ознак моделі регулювання обліку в Німеччині; діалектичну логіку та абстрактно-логічний метод для узагальнення результатів дослідження і формулювання висновків.

**Результати.** Досліджено організаційну структуру, членство, функціональні повноваження основних органів управління, а також належну правову процедуру технічних комітетів Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини. Доведено, що КСБОН за всіма критеріями відповідає моделі багаторівневого регулювання обліку. Наведено ключові характеристики багаторівневого врядування, визначено відмінності між термінами «управління» та «врядування». Рекомендовано використання подібної системи регулювання в Україні.

**Перспективи.** Використання подібної моделі багаторівневого врядування в обліку в Україні, на думку автора, сприяло б переведенню регулювання обліку на рівень, що б гармонізував із економічним середовищем країни демонополізованим від державного впливу і допомогло б на шляху конвергенції фінансової звітності в Україні за всіма трьома критеріями Нового інституційного обліку.

**Ключові слова:** багаторівневе врядування, стандарти фінансової звітності, КСБОН, РМСБО, тінь ісрархії, належна правова процедура.

**Вступ.** Початок двадцять першого століття став часом стрімкого поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) по всьому світу. На сьогодні у 116 юрисдикціях по всьому світові МСФЗ вимагаються до застосування для всіх або для деяких публічних компаній. У більшості із цих юрисдикцій прийняття МСФЗ вимагало зміни інституційної організації регулювання обліку і фінансової звітності, оскільки, здебільшого, розробка стандартів фінансової звітності за зразком англосаксонських країн була незнайома у цих юрисдикціях. Адаптація до умов глобалізації процесів стандартотворення фінансової звітності у кожній з юрисдикцій в цілому має свої особливості, однак, з точки зору, перейняття досвіду для України найбільший інтерес викликають країни, в яких облік був, так само як і в Україні «алгеброю права», здебільшого це країни континентальної Європи. До таких країн можна віднести серед інших і Німеччину. Німеччина, так само, як і ще одна країна, яка відійшла від обліку як «алгебри права» Франція, вдалися до застосування як ми називаємо це багаторівневого врядування в регулюванні обліку. Багаторівневе врядування вказує на залучення приватної експертизи в регулюванні обліку, на передачу повноважень з регулювання обліку від державних органів приватним агентам, на інклюзивність в регулюванні обліку, коли широкі кола зацікавлених сторін можуть брати участь в регулюванні. Передача повноважень приватним агентам не означає втрату контролю з боку держави, яка все ще продовжує здійснювати контроль через «тінь ієрархії» (здатність, сила держави підтвердити свою владу над рішенням недержавних агентів, яку останні постійно відчують і діють у такий спосіб, щоб уникнути такого втручання з боку держави). Саме участь великої кількості зацікавлених сторін в регулюванні зумовлює перехід від управління (*government*) до врядування (*governance*).

**Аналіз останніх публікацій та досліджень.** Публікації, що їх варто виділити в контексті нашого дослідження, можна поділити на кілька умовних груп. По-перше, це публікації, що стосуються багаторівневого врядування [4], «тіні ієрархії» [12] та застосування врядування в регулюванні обліку у світі [1-3,15,18]. Основна ідея, якою можна узагальнити усі ці праця полягає в тому, що на сьогодні багаторівневе врядування стало стандартом утворення стандартів у всьому світі.

По-друге, публікації, що стосуються аналізу різниці в підходах до регулювання обліку в англо-саксонських країнах та континентальних європейських країнах [10]. Зокрема, «англо-американська модель обліку описується у таких термінах як «професіоналізм», «оптимізм», «прозорість» і «гнучкість». На противагу цьому, континентальна європейська модель обліку описується за допомогою таких цінностей як «обов'язковий контроль», «консерватизм», «таємниця», «однаковість» [10, с.4].

По-третє, праці присвячені взаємозв'язку між регуляторними інституціями, інститутами і МСФЗ, те, що називається «новий інституційний облік» [5, 8, 14, 17]. Згідно з Новим інституційним обліком регуляторне середовище в країні повинно бути на належному рівні і відповідати системі заснованій на МСФЗ, адже «справжня конвергенція в практиці звітності як видається іще є далекою перспективою і вимагатиме набагато більшої конвергенції інституційного середовища країн» [14, с.250].

Однак, нам не відомо, і наш розширений пошук також не дав жодного результату, про існування публікацій, що були б повністю присвячені аналізу організаційної структури та функціонування Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини.

**Мета.** Метою було визначено аналіз та детальну характеристику моделі регулювання обліку в Німеччині, виявлення основних характеристик цієї моделі, що відрізняють її від інших в контексті перспектив застосування подібної системи в Україні.

**Методологія.** В процесі дослідження використано монографічний метод для характеристики думок науковців щодо багаторівневого врядування та регулювання обліку в Німеччині, метод аналізу документів, аналіз та метод наукової абстракції для виявлення основних характеристик та ознак моделі регулювання обліку в Німеччині; діалектичну логіку та абстрактно-логічний метод для узагальнення результатів дослідження і формулювання висновків.

**Результати.** Щоб надати необхідної послідовності викладенню нами матеріалу та повністю розкрити назву нашої статті, вважаємо, за потрібне почати із короткого опису терміну «багаторівневе врядування». Короткого, адже нами буде підготовлено окреме дослідження присвячене цьому терміну та способам врядування у провідних юрисдикціях світу, а основною темою цього нашого дослідження є інституційне регулювання обліку в Німеччині. Багаторівневим врядуванням ми називаємо системи регулювання, з сильним впливом на цей процес усіх зацікавлених осіб, а не тільки уряду. У цих системах регулювання акцент робиться на партнерстві між урядовими, напівурядовими та громадськими організаціями, в якому «державний апарат часто є лише першим серед рівних» [4, с.65]. Саме відчуття «відходу політики з-під контролю національних держав та перебування її в руках інших агенцій і організацій» [4, с. vi] характеризує поняття багаторівневого врядування. Багаторівневе врядування є важливим, оскільки воно піднімає важливі питання про «шляхи, в які управлінські функції можуть здійснюватися організаціями іншими, ніж центральний уряд» [4, с. с. vi]. Залучення та участь в процесі регулювання різних груп зацікавлених сторін зумовлює перехід від управління (*government*) до врядування (*governance*). Необхідно зазначити, що сам термін врядування в Україні використовується рідко, оскільки часто при перекладі терміну «*governance*» його перекладають як «управління» або, навіть, «менеджмент». Однак, ми вважаємо, що конотація слова «*governance*» передає набагато більше, і передбачає якраз, щось, що розвинулося на базі «управління» і стало чимось більшим. Управління передбачає відносини типу «згори до низу», сувору ієрархію, підпорядкування, виконання тими, кого регулюють того, що вимагає від них суб'єкт, що регулює. Врядування передбачає послаблення ієрархії, надання більшої свободи тим, кого регулюють, участь тих, кого регулюють у регулюванні, спільне регулювання. Врядування є, на наш погляд, розвитком управління за рахунок надбудови на його основі співпраці між суб'єктом та об'єктом регулювання і передачі частини повноважень з регулювання об'єктам регулювання. Багато рівнів існує через те, що уряд (управління) є тільки першим рівнем, далі іще наявні рівні врядування, що не пов'язані з урядом (державою, «Левіафаном-державою» в широкому розумінні). Багаторівневе врядування можна вважати також синонімічним терміном до державно-приватного партнерства, оскільки воно передбачає, що деякі функції регулювання передаються приватним агентам.

Ми вважаємо, що на сьогодні усі провідні юрисдикції світу (серед них, зокрема, РМСБО – міжнародні стандарти, США, Німеччина, Франція, EFRAG – європейський регулятор) уже перейшли до багаторівневого врядування в регулюванні обліку і цей спосіб регулювання уже став домінантним. Особливої уваги заслуговує перехід на такий спосіб регулювання у країнах континентальної Європи, оскільки, як ми уже зазначали у них система регулювання також схожа була на те, що має місце в Україні.

Зростання важливості міжнародного ринку капіталу для німецьких компаній спонукало німецьких законодавців ще у 1998 році шукати можливості для більшого зближення стандартів ведення обліку і звітності в Німеччині із міжнародними. З метою забезпечення більшої гнучкості у розробці стандартів фінансової звітності та їх швидкої адаптації до нових вимог, було створено приватний комітет незалежних експертів Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини (*Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee* (далі DRSC або КСБОН)).

Основним нормативно-правовим актом, що регулює господарську діяльність в Німеччині є Комерційний кодекс (*Handelsgesetzbuch* далі –HGB) [11], який був уведений в силу у 1900 році і змінюваний відтоді багаторазово.

Відразу необхідно підкреслити, що у HGB є два параграфи, що безпосередньо стосуються регулювання обліку. Параграф 315, що стосується застосування МСФЗ до публічних компаній і параграф 342, який стосується обліку для непублічних компаній Німеччини.

Параграф 342b(1) встановлює, що Міністерство юстиції Німеччини, за згодою із Міністерством фінансів Німеччини може передати функції зі встановлення стандартів обліку приватній організації. Передумовою для такої передачі визначено, що така організація має бути

одна і її кадровий склад, правила і процедури гарантують залучення незалежної експертизи у процес встановлення стандартів обліку і фінансової звітності. Міністерство юстиції скористалося своїм цим правом. Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини було створено ще у 1998 році як неприбуткову організацію, розташовану у м. Берліні, у тому ж році (3 вересня 1998 року) його було визнано Федеральним міністерством юстиції Німеччини як офіційного розробника стандартів. Це визнання відбувалося через підписання Угоди стандартизації (*Standardisation Agreement*) між міністерством і DRSC. На сьогоднішній день уже було дві угоди стандартизації. Друга угода стандартизації була підписана 2 грудня 2011 року [16]. У цій угоді КСБОН погодився створити незалежний орган регулювання обліку та фінансової звітності (технічні комітети) і передати цим органам повноваження викладені у секції 342 (1) HGB, а також фінансувати функціонування цих комітетів.

Метою створення КСБОН було залучення експертизи у процес створення стандартів обліку і фінансової звітності. З метою досягнення цієї мети усі члени організації поділяються на п'ять сегментів (табл. 1).

Таблиця 1

**Сегменти членства у Комітеті зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини [7, с.2-3]**

<b>Сегмент "А"</b>	публічні промислові компанії та їх асоціації
<b>Сегмент "В"</b>	непублічні промислові компанії та їх асоціації
<b>Сегмент "С"</b>	банки та банківські асоціації
<b>Сегмент "D"</b>	страхові компанії та їх асоціації
<b>Сегмент "Е"</b>	представники бухгалтерської професії та їх асоціації

Як зазначається у п. 4(1) Конституції DRSC до індустріальних компаній слід відносити в тому числі компанії, що займаються роздрібною та оптовою торгівлею, наданням послуг і т.д. [7,с.3]. Як ми надалі побачимо цей квотний принцип по сегментам присутній у всіх структурах КСБОН. На сьогодні членами КСБОН є 74 компанії або асоціації. Щоб стати членом КСБОН компанія або асоціація повинна подати письмову заяву до Адміністративної ради із зазначенням сегменту, до якого вона належить. Розмір членських внесків визначається Генеральною асамблеєю і у 2014 році (остання доступна інформація) становив для компаній від 10000 до 50000 тис. євро (залежно від того публічна чи ні компанія і в якому лістингу перебуває), 10000 до 50000 тис. євро для аудиторських фірм (залежно від доходу), від 20000 тис. євро для асоціацій та 1000 євро для фізичних осіб [9,с.79].

Загальна структура КСБОН наведено на рис. 1.

**Генеральна асамблея.** Згідно з п. 6(3) та п. 6(4) члени асоціації або їх представники можуть бути представлені в Генеральній асамблеї уповноваженими представниками, які повинні бути бухгалтерами.

Бухгалтер визначається як фізична особа, достатньо кваліфікована, щоб вести рахунки та готувати фінансові звіти, встановлені п. 257(1) HGB або діє у якості найманого працівника або як само зайнятого представника професії або той, хто здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в сфері аудиту, консультування, навчання, нагляду, аналітики в якості аудитора, консультанта, викладача або професора університету, присяжного аудитора, податкового консультанта, юриста або іншого представника зіставної кваліфікації [7, с.4]. Згідно з п. 6(4) тільки фізична особа, що є бухгалтером у сенсі викладеному вище може бути обрана до керівних органів та комітетів DRSC.

Генеральна асамблея збирається раз в рік у Берліні або в іншому великому місті Німеччини. Генеральна асамблея ведеться головою Адміністративної ради або, якщо голова не в змозі бути присутнім, заступником голови Адміністративної ради.

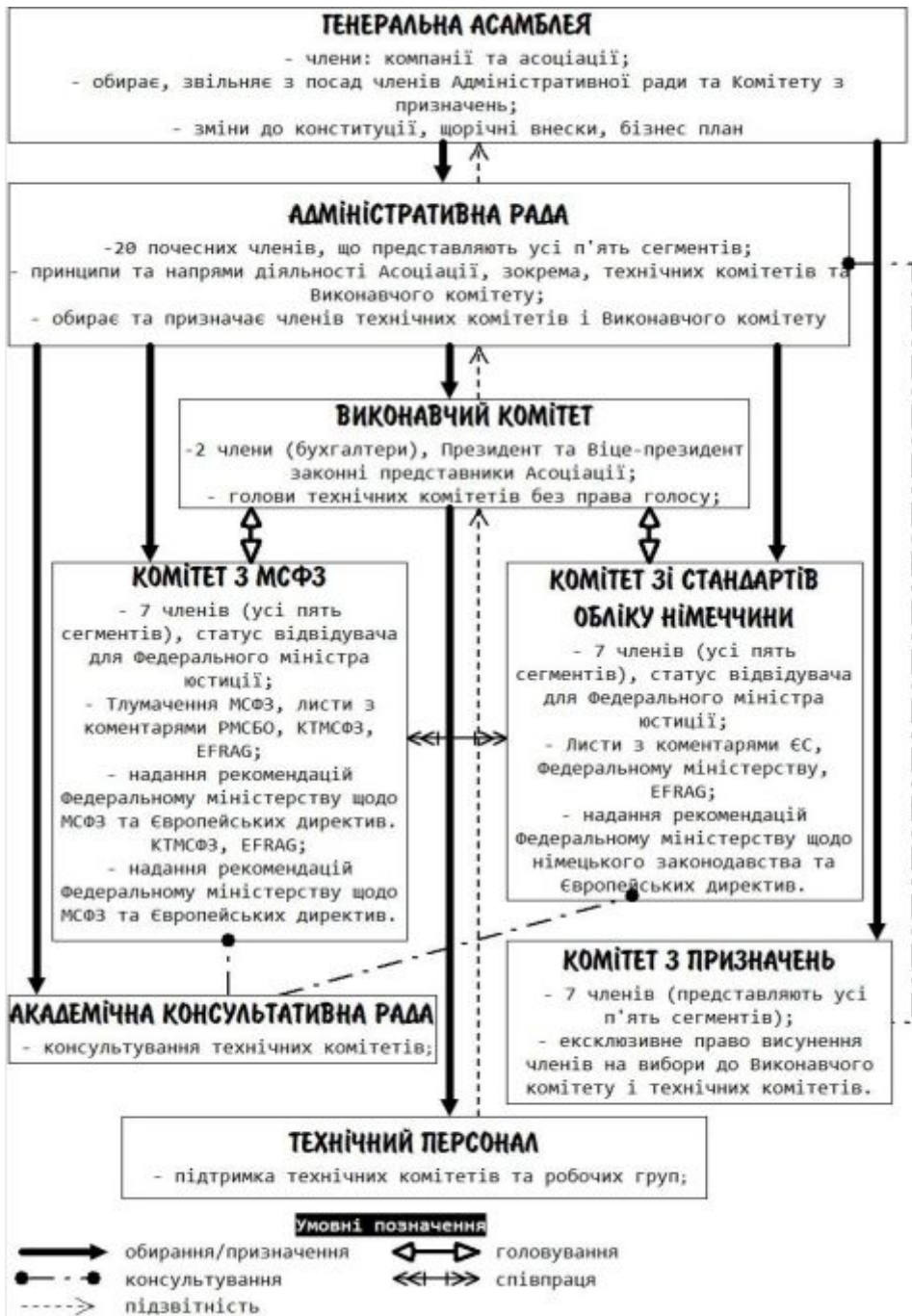


Рис. 1. Загальна структура Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини\*

\* - складено автором на основі [7]



Кожен член Асоціації має один голос, кворумом є 25% від членів Асоціації. Рішення ухвалюють простою більшістю. Засідання Генеральної асамблеї не є публічними, однак можуть запрошуватися гості.

Генеральна асамблея обирає та звільняє членів Адміністративної ради та Комітету з призначень. Окрім того, Генеральна асамблея визначає розмір щорічного внеску, бізнес план, здійснює затвердження річної фінансової звітності і обрання аудитора, а також розгляд усіх інших істотних питань, пов'язаних із управлінням.

**Адміністративна рада.** Адміністративна рада складається із 20 членів, які обираються Генеральною асамблеєю терміном на 3 роки. Генеральна асамблея обирає тільки осіб, які були запропоновані членами сегментів. Висунення кандидатур від сегментів вимагає простої більшості членів цього сегменту. У конституції КСБОН затверджено такий розподіл членства у Адміністративній раді КСБОН за сегментами (табл. 2).

Необхідно зазначити, що всі члени Адміністративної ради діють на громадських засадах. Згідно зі ст. 11 (1-3) Адміністративна рада визначає принципи і напрями діяльності Асоціації, а також її Виконавчого комітету і технічних комітетів.

Таблиця 2

Представництво у Адміністративній раді КСБОН у розрізі сегментів [7, с.6]

Сегмент	Хто відноситься до сегменту	Представництво у Адміністративній раді
Сегмент "А"	публічні промислові компанії та їх асоціації	10
Сегмент "В"	непублічні промислові компанії та їх асоціації	2
Сегмент "С"	банки та банківські асоціації	3
Сегмент "D"	страхові компанії та їх асоціації	2
Сегмент "Е"	представники бухгалтерської професії та їх асоціації	3

Рішення Адміністративної ради ухвалюють трьома четвертими голосів членів ради. Також супербільшістю голосів Адміністративна рада обирає членів технічних комітетів. Слід вказати на те, що Адміністративна рада може тільки рекомендувати, однак не має права надавати вказівки технічних комітетам. Технічні комітети і їх члени є незалежними у питаннях, що стосуються змісту їх діяльності. Ще одним важливим завданням Адміністративної ради є призначення Виконавчого комітету. Адміністративна рада повинна збиратися щонайменше три рази на рік, відповідно до ст. 12(2) Конституції КСБОН [7,с.7].

**Комітет з призначення.** Комітет з призначень складається із семи членів, які обираються Генеральною асамблеєю. Він має бути сформований у такий спосіб, щоб кожен сегмент був представлений щонайменше одним представником (ст. 13(1)). Члени Комітету з призначень обираються на трирічний термін. Члени цього комітету так само діють на громадських засадах, однак мають право на відшкодування витрати, понесених у зв'язку з їх діяльністю на цій посаді. Незалежність членів Комітету з призначень забезпечується тим, що вони можуть бути звільнені тільки з причини і тільки рішенням Генеральної асамблеї, прийнятої трьома четвертими голосів присутніх членів.

Комітет з призначень вносить пропозиції до Адміністративної ради щодо виборів Виконавчого комітету і технічних комітетів. Пропозиції Комітету з призначень є обов'язковими для Адміністративної ради, оскільки тільки особи, запропоновані Комітетом можуть бути обрані (ст. 14(2) [7,с.7]. Рішення Комітету з призначень ухвалюються простою більшістю голосів.

**Виконавчий комітет.** Виконавчий комітет складається із Президента і Віце-президента. Члени Виконавчого комітету обираються Адміністративною радою на трирічний термін за пропозицією Комітету з призначень з правом переобрання. Члени Виконавчого комітету працюють в Асоціації на умовах постійної повної зайнятості. Члени Виконавчого комітету можуть бути звільнені тільки з причин рішенням Адміністративної ради, що ухвалено трьома четвертими голосів її членів.

Виконавчий комітет керує справами Асоціації. Президент і Віце-президент кожен очолюють технічний комітет без права голосу, а також головують за попередньою домовленістю на засіданнях Академічної консультативної ради. Вони представляють Асоціацію та її технічні комітети у зовнішній взаємодії. Виконавчий комітет також відповідає за публікацію річного звіту Асоціації, підготовку бізнес-плану (бюджету) і підготовку річної фінансової звітності (ст. 17(3)) [7,с.8].

**Технічні комітети.** Технічні комітети, кожен із яких складаються із семи членів, обираються Адміністративною радою на строк від трьох до п'яти років за пропозицією Комітету з призначень. Ст. 19(1) конституції КСБОН постулює, що вибори членів «повинні відображати обов'язки технічного комітету» [7,с.9]. Слід докласти зусиль, щоб «захистити інтереси укладачів, аудиторів та користувачів фінансової звітності» [7,с.9]. Тільки особи, що мають глибокі спеціальні знання і досвід в області бухгалтерського обліку та фінансової звітності можуть бути членами технічного комітету.

Згідно з ст. 19(1) конституції КСБОН члени технічних комітетів здійснюють свою діяльність незалежно один від одного відповідно до принципів та напрямів діяльності, викладених Адміністративною радою. Члени технічних комітетів не підкоряються вказівкам Адміністративної ради, Виконавчого комітету, Генеральної асамблеї або третіх осіб. Вони можуть бути звільнені тільки з причин рішенням Адміністративної ради, що приймається більшістю у три четверти голосів її членів.

Члени технічних комітетів діють на громадських засадах, однак мають право на відшкодування витрат, понесених у зв'язку з цією діяльністю. Федеральний міністр юстиції має право бути присутнім на засіданнях технічних комітетів, але не має права голосу.

Згідно зі ст. 20 (1) технічні комітети несуть відповідальність за розробку: 1) інтерпретації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відповідно до ст. 315A HGB (МСФЗ, КТМСФЗ, EFRAG); 2) стандарти бухгалтерського обліку в контексті ст. 342 HGB (стандарти обліку Німеччини); 3) листи з коментарями до національних і міжнародних органів з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності; 4) документи для обговорення, а також інші листи з коментарями і публікації [7,с.9]. Засідання технічних комітетів відкриті для громадськості. Рішення приймаються трьома четвертими голосів членів технічних комітетів.

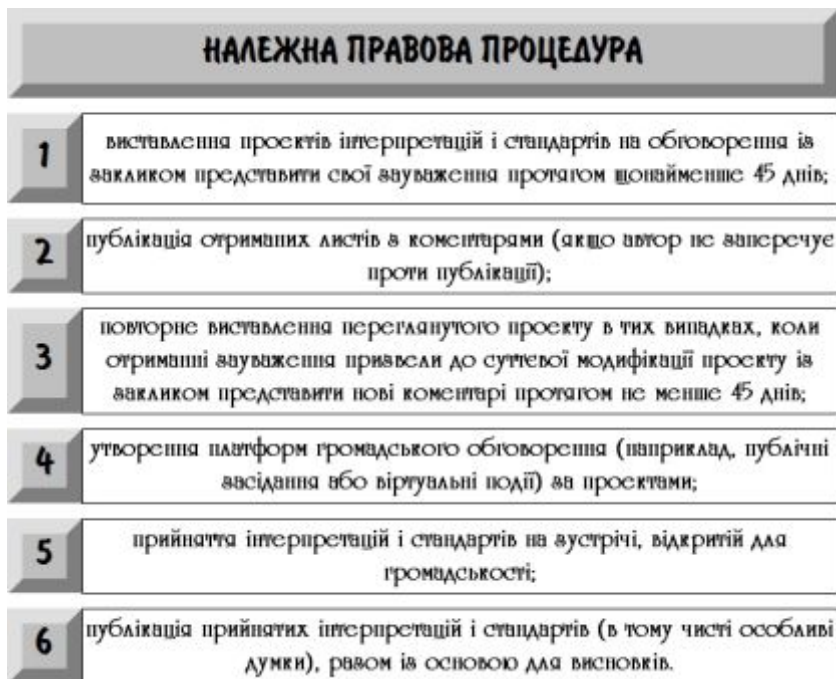
**Належна правова процедура.** Технічні комітети з метою залучення широкої громадськості повинні у процесі своєї діяльності дотримуватися належної правової процедури. Згідно зі ст. 20(3) належна правова процедура повинна складатися із таких процедур (рис. 2).

Кожен із технічних комітетів відповідає за обсяг роботи, що впливає із їх назв. Комітет з МСФЗ має повноваження пов'язані із МСФЗ відповідно до п. 315 A(1) HGB. Комітет з МСФЗ розробляє листи коментарі на проекти РМСБО, співпрацює із Європейською консультативною групою з фінансової звітності (EFRAG), надає консультації щодо законодавчих ініціатив, законодавства і щодо застосування директив ЄС, готує листи з коментарями на проекти директив ЄС.

Комітет зі стандартів обліку Німеччини розробляє і публікує стандарти бухгалтерського обліку Німеччини (відповідно до п. 342 HGB), співпрацює з EFRAG (що стосується не публічних компаній), надає консультації з питань законодавства та щодо імплементації директив ЄС (щодо непублічних компаній), готує листи з коментарями на директиви ЄС (щодо непублічних компаній).

**Академічна консультативна рада.** Згідно з конституцією КСБОН ст. 23(1) Адміністративна рада може утворити Академічну консультативну раду, яка консультує технічні комітети, сама не будучи технічним комітетом. Адміністративна рада призначає членами Академічної консультативної ради осіб, які є провідними фахівцями і мають глибокі спеціалізовані знання, можуть похвалитися першокласними дослідженнями і мають значний досвід в області бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Члени консультативної ради мають право бути присутніми на засіданнях технічних комітетів, однак вони не мають права голосу. Члени

консультативної ради працюють на громадських засадах, але їм можуть бути відшкодовані витрати, пов'язані із здійсненням їхньої діяльності.



**Рис. 2. Належна правова процедура технічних комітетів КСБОН відповідно до ст. 20(3) конституції Асоціації [7,с.10-11]**

Важливо також підкреслити, що відповідно до ст. 25(2) перевибори членів усіх рад і комітетів КСБОН дозволяються, в тому числі кілька переобрань, однак, як правило, загальний термін повноважень члена технічного комітету не повинен перевищувати десять років [7,с.12].

З наведеного вище, можна зробити висновок про те, що модель КСБОН відповідає усім критеріям багаторівневого врядування. Держава в особі Федерального міністерства юстиції передала повноваження зі встановлення стандартів приватній організації - КСБОН. КСБОН від імені державних органів встановлює стандарти і здійснює консультативну та організаційну діяльність у сфері обліку та фінансової звітності. Інклюзивність діяльності КСБОН забезпечується кількома чинниками. По-перше, членство у КСБОН уже передбачає ширину експертизи, оскільки п'ять сегментів мають достатньо широку спеціалізацію. По-друге, умовою надання КСБОН повноважень з боку уряду було встановлення належної правової процедури, яка прописана у Конституції КСБОН. Тобто фактично дотримуються усі чотири передумови «мудрого натовпу»: 1) різноманітність думок (кожна особа повинна мати деяку особисту (особливу) інформацію) 2) незалежність (думки людей не визначаються думками людей, що перебувають поряд із ними); 3) децентралізація (люди мають можливість спеціалізуватися та спиратися на місцеві знання); 4) агрегація думок (існує деякий механізм для перетворення приватних суджень в колективні рішення) [13,с.10].

В німецькій моделі регулювання обліку відбувається співпраця приватного сектора і держави, в результаті якої приватний сектор фактично встановлює регулювання для себе, оскільки стандарти, що вони встановлюють є також обов'язковими і для деяких членів КСБОН (інша справа із публічними компаніями, оскільки КСБОН є регулятором другого порядку, який тільки може

спробувати впливати на РМСБО та EFRAG). Іншими словами має місце ситуація, коли об'єкт і суб'єкт регулювання збігаються, однак, завдяки наявності такого запобіжника як належна правова процедура і різних інтересів в середині членів КСБОН цей процес працює ефективно. Ми називаємо цей процес компромісним регулюванням, коли в результаті широкого обговорення всі учасники доходять до компромісу, в якому кожен поступається своїми інтересами. Компромісне регулювання лежить в основі багаторівневого врядування і є прямою протилежністю до консенсусного регулювання, коли усі зацікавлені сторони мали були погодитися із думкою державних органів.

Важливим аспектом є незалежність технічних комітетів, яка досягається завдяки багаторівневій структурі самого КСБОН, де технічні комітети відсторонені від пошуку фінансування, здійснення повсякденної діяльності, а зайняті тільки справами, пов'язаними з обліком та фінансовою звітністю.

Іще однією ознакою німецької моделі є те, що майже всі у ній діють на громадських засадах, тобто без оплати з боку КСБОН, у такій системі основне навантаження покладає на членів асоціації. Така модель регулювання є набагато дешевшою, ніж FASB-SEC модель у США. Так, якщо бюджет FASB США становить понад 25 млн. доларів США [1], то КСБОН збирає у вигляді внесків з членів близько 2,2 млн. євро щороку [9, с.81].

Державі така діяльність не коштує нічого, оскільки однією із умов п. 342 HGB і угоди стандартизації є те, що Федеральне міністерство юстиції Німеччини «не несе жодних витрат» [16, с.3]. Однак така система дозволяє залучити приватну експертизу у процес стандартотворення, що важливо, оскільки експертиза (глибокі спеціалізовані знання) набувається саме у реальному секторі, але аж ніяк у державному. Залучивши приватну експертизу у процес встановлення стандартів, держава в особі Федерального міністерства юстиції здійснює загальний контроль над цим процесом через те, що називається «тінь ієрархії». Врядування із «тіні ієрархії» є не тільки вигідно з точки зору витрат, не тільки підвищує загальний рівень правил, що видаються, але й певною мірою дозволяє державним органам зняти із себе значну частину відповідальності.

Німецька модель багаторівневого врядування набагато більш економічна та скромніша за розмірами, порівняно як з американською моделлю (FASB-SEC), так і з моделлю РМСБО, і, на нашу думку, значно більше підходить до українських реалій.

Що ми намагалися дослідити у нашому дослідженні іще називають «регулятивна культура» [18, с.295], а у Новому інституційному обліку – *Enforcement*, в довільно перекладі - встановлення правил та механізм контролю їх дотримання [5]. Німецька регулятивна культура в обліку є колективістською, на відміну від індивідуалістичної англосаксонської. Знову ж таки на відміну від англосаксонських моделей вона по-німецькому продумана і ощадна з точки зору використання ресурсів.

Важливо також підкреслити, що приклад Німеччини може бути показовим для України у сенсі її залучення до процесів глобальної конвергенції. Конвергенція є термін, який прийшов на зміну гармонізації. Остання була повільним, частковим зближенням практик встановлення правил обліку, їх змісту, а також механізмів їх дотримання. Конвергенція передбачає майже ідентичність у зазначених питаннях. Україна уже залучена у процес конвергенції, однак повна конвергенція передбачає кілька рівнів. Так, дослідники, що їх ми відносимо до Нового інституційного обліку, вважають, що конвергенція здійснюється на трьох рівнях: 1) рівень фінансової звітності; 2) рівень стимулів; 3) рівень механізму контролю дотримання (*Enforcement*) [5]. Німеччина, так само, як і Україна, почала із рівня фінансової звітності, однак, продовжила із наступними двома. Україна, на сьогодні майже здійснила конвергенцію на рівні фінансової звітності, втім, другий і третій рівень конвергенції майже не проявляється. Тому наступним етапом має бути саме конвергенція на рівні стимулів та механізму контролю дотримання, кроком у цьому напрямку бути створення регулятора обліку, побудованого за зразком багаторівневого врядування.

**Висновки і перспективи.** Перетворення багаторівневого врядування на домінуючий вид регулювання обліку у провідних юрисдикціях світу вимагає дослідження практики моделей його

застосування в аспекті їх порівнюваності між країнами, а також з точки зору застосування подібної моделі в Україні. З точки зору перейняття досвіду, для України найбільший інтерес викликають країни, в яких облік, так само, як і в Україні до недавнього часу був «алгеброю права», країни континентальної Європи, однією із яких є Німеччина. Здійснений аналіз структури та діяльності приватного комітету незалежних експертів Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини дозволив встановити відповідність моделі його діяльності багаторівневному врядуванню за усіма критеріями.

В німецькій моделі багаторівневого врядування відбувається залучення приватної експертизи в регулюванні обліку шляхом передачі повноважень з регулювання обліку від державних органів приватним агентам, одним із завдань яких, як встановлено в законодавстві є забезпечення належної правової процедури, що забезпечує інклюзивність в регулюванні обліку, коли широке кола зацікавлених сторін можуть брати участь в регулюванні. Німецька модель багаторівневого врядування набагато більш економічна та скромніша за розмірами, порівняно як з американською моделлю (FASB-SEC), так і з моделлю РМСБО, і, на нашу думку, значно більше підходить до українських реалій.

Використання подібної моделі багаторівневого врядування в обліку в Україні, на нашу думку, сприяло б переведенню регулювання обліку на рівень, що б гармонізував із економічним середовищем країни демонополізованим від державного впливу і допомогло б на шляху конвергенції фінансової звітності в Україні за всіма трьома критеріями Нового інституційного обліку.

#### Список використаних джерел

1. Пасько О. В. Збір на підтримку обліку: схема незалежного фінансування регуляторів обліку та аудиту в США / О. В. Пасько // Облік і фінанси / Accounting and finance. - К., 2013 - № 4 (62). - С. 60-70
2. Пасько О. В. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК / Міжнародний ін-т аудиту. - К., 2011. - № 4. - С. 22-39
3. Пасько О. В. Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК / Міжнародний ін-т аудиту. - К., 2011. - № 3. - С. 38-50
4. Bache, I. (Ed.), Flinder, M. (Ed.) (2004) *Multi-Level Governance*. New York: Oxford University Press
5. Christensen, H., Hail, L., Leuz, C. (2013) Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement, *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3 (Supplement 1)), 147 – 177
6. Christian Leuz, Jens Wüstemann The Role of Accounting in the German Financial System [Electronic resource] // The Center for Financial Studies. CFS Working Paper No. 2003/16 [https://www.ifk-cfs.de/fileadmin/downloads/publications/wp/03\\_16.pdf](https://www.ifk-cfs.de/fileadmin/downloads/publications/wp/03_16.pdf). - Last access: 2016.
7. Constitution of the "ASCG – Accounting Standards Committee of Germany" [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: [http://www.drsc.de/docs/drsc/satzung/Satzung\\_eng.pdf](http://www.drsc.de/docs/drsc/satzung/Satzung_eng.pdf). - Last access: 2016.
8. Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2013) Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences around IAS/IFRS Adoptions, *Journal of Accounting Research*, 2013, 51(3), pp. 495-547
9. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. // Jahresbericht 2014 [Accounting Standards Committee of Germany // Annual Report 2014] [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: [http://www.drsc.de/docs/press\\_releases/2015/DRSC-Jahresbericht2014\\_final.pdf](http://www.drsc.de/docs/press_releases/2015/DRSC-Jahresbericht2014_final.pdf). - Last access: 2016.
10. Eva Heidhues & Chris Patel Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence: The Case of Germany [Electronic resource] // the University of St Andrews. Mode of access: <http://www.st-andrews.ac.uk/business/ecas/7/papers/ECAS-Heidhues.pdf>. - Last access: 2016. ../Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence The Case of Germany.pdf
11. Handelsgesetzbuch Zuletzt geändert durch Art. 3 G v. 22.12.2015 I 2565 [Electronic resource] // Gesetze im Internet. - Mode of access: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>. - Last access: 2016.
12. Heritier A., Lehmkuhl, D. (2008) The Shadow of Hierarchy and New Modes of Governance. *Journal of Public Policy*, 28, 1, 1-17
13. James Surowiecki The Wisdom of Crowds Ancor Books New York, 2005.

14. Leuz, C. (2010) Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why, *Accounting and Business Research*, 40:3, 229-256 .

15. Melumad, Nahum D.; Shibano, Toshiyuki (1994) The Securities and Exchange Commission and the Financial Accounting Standards Board: Regulation through Veto-Based Delegation // *Journal of Accounting Research*. Spring94, Vol. 32 Issue 1, p. 1-37.

16. Standardisation Agreement between the German Federal Ministry of Justice and the Accounting Standards Committee of Germany 2 December 2011 [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: [http://www.drsc.de/docs/drsc/standardisierungsvertrag/111202\\_SV\\_BMJ-DRSC\\_en.pdf](http://www.drsc.de/docs/drsc/standardisierungsvertrag/111202_SV_BMJ-DRSC_en.pdf). - Last access: 2016.

17. Wysocki, P. (2011) New institutional accounting and IFRS, *Accounting and Business Research*, 41:3, 309-328.

18. Zeff, S. A. (2007) Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290–302.

#### References

1. Pasko O.V. (2013). Zbir na pidtrymku obliku: skhema nezalezhnogo finansuvannya rehulyatoriv obliku ta audytu v SSHa [Accounting Support Fee: Scheme of Independent Funding for US. Accounting and Audit Regulators]. *Oblik i finansy APK*, 4 (62), 60-70.

2. Pasko O. V. (2011). Rada z mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku yak kliuchovyi subiekt hlobalnogo upravlinnia v sferi obliku: problema lehitymnosti [The International Accounting Standards Board as key player in global governance of accounting: the issue of legitimacy]. *Oblik i finansy APK*, 4, 22-39.

3. Pasko O. V. (2011). Rol natsionalnykh rehulyatoriv bukhhalterskoho obliku v suchasnomu sviti [The role of national accounting regulators in today's world]. *Oblik i finansy APK*, 3, 38-50.

4. Bache, I. (Ed.), Flinder, M. (Ed.) (2004). *Multi-Level Governance*. New York: Oxford University Press.

5. Christensen, H., Hail, L., & Leuz, C. (2013). Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3 (Supplement 1)), 147 – 177.

6. Christian Leuz, Jens Wüstemann The Role of Accounting in the German Financial System [Electronic resource] // The Center for Financial Studies. CFS Working Paper No. 2003/16 [https://www.ifk-cfs.de/fileadmin/downloads/publications/wp/03\\_16.pdf](https://www.ifk-cfs.de/fileadmin/downloads/publications/wp/03_16.pdf).

7. Constitution of the "ASCG – Accounting Standards Committee of Germany" [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. Retrived from : [http://www.drsc.de/docs/drsc/satzung/Satzung\\_eng.pdf](http://www.drsc.de/docs/drsc/satzung/Satzung_eng.pdf) .

8. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2013). Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences around IAS/IFRS Adoptions, *Journal of Accounting Research*, 2013, 51(3), 495-547.

9. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. Jahresbericht 2014 [Accounting Standards Committee of Germany. Annual Report 2014]. Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. Retrieved from [http://www.drsc.de/docs/press\\_releases/2015/DRSC-Jahresbericht2014\\_final.pdf](http://www.drsc.de/docs/press_releases/2015/DRSC-Jahresbericht2014_final.pdf).

10. Eva Heidhues & Chris Patel Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence: The Case of Germany. The University of St Andrews. Retrieved from <http://www.st-andrews.ac.uk/business/ecas/7/papers/ECAS-Heidhues.pdf>. .../Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence The Case of Germany.pdf

11. Handelsgesetzbuch Zuletzt geändert durch Art. 3 G v. 22.12.2015 I 2565 Retrieved from: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>.

12. Heritier A., & Lehmkuhl, D. (2008). The Shadow of Hierarchy and New Modes of Governance. *Journal of Public Policy*, 28, 1, 1-17.

13. James Surowiecki (2005). *The Wisdom of Crowds Ancor Books*. New York

14. Leuz, C. (2010) Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why, *Accounting and Business Research*, 40:3, 229-256.

15. Melumad, Nahum D., & Shibano, Toshiyuki (1994). The Securities and Exchange Commission and the Financial Accounting Standards Board: Regulation through Veto-Based Delegation. *Journal of Accounting Research*. Spring94, Vol. 32 Issue 1, 1-37.

16. Standardisation Agreement between the German Federal Ministry of Justice and the Accounting Standards Committee of Germany 2 December 2011. Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. Retrieved from : [http://www.drsc.de/docs/drsc/standardisierungsvertrag/111202\\_SV\\_BMJ-DRSC\\_en.pdf](http://www.drsc.de/docs/drsc/standardisierungsvertrag/111202_SV_BMJ-DRSC_en.pdf).

17. Wysocki, P. (2011). New institutional accounting and IFRS, *Accounting and Business Research*, 41:3, 309-328.
18. Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290–302.

Pasko Oleh  
PhD (econ), Associate Professor, Department of economic control and audit  
Sumy National Agrarian University  
Sumy, Ukraine  
E-mail: [pasko.ov@gmail.com](mailto:pasko.ov@gmail.com)

## MULTI-LEVEL GOVERNANCE IN REGULATION OF ACCOUNTING IN GERMANY: STRUCTURE AND ACTIVITIES OF ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE OF GERMANY

### Abstract

*Introduction.* Multi-level governance, which has become a standard for regulation of accounting in the leading jurisdictions around the world, requires research into models of its application in terms of comparability between countries and in terms of their application in Ukraine. On behalf of use of such models in Ukraine it is important to study the experience of continental Europe's countries, which, unlike their Anglo-Saxon counterparts had similar legal system to our country.

*Purpose.* The goal we have been following was to analyze and give detailed description of private sector accounting regulator in Germany, to determine the main features of this model, which distinguish it from others in the context of the application of similar systems in Ukraine. Additional goal was to raise awareness of the difference between the terms "management" and "governance" which often are used interchangeably in today's Ukraine.

*Methods.* We used monographic method to depict the views of researchers on multi-level governance and regulation of accounting in Germany: the method of analysis of documents, analysis and method of abstraction to identify the main characteristics and features of accounting regulation models in Germany; dialectical logic and abstract-logical method to synthesize research results and drawing conclusions.

*Results.* Organizational structure, membership, main functional responsibilities of governing bodies, and due process of technical committees of Accounting standards committee of Germany have been ascertained. The key features of multi-level governance is given, the differences between the terms "governance" and "government" is defined. It is proved that ASCG meets all criteria inherent in multilevel models of accounting regulation. The use of such a regulatory system in Ukraine is recommended.

*Discussion.* We support the contention that use of a similar model of multilevel governance of accounting in Ukraine would lift regulation of accounting at the level that would be harmonized with the economic environment of the country's demonopolised from state influence environment and would lead towards convergence of financial reporting in Ukraine on all three levels of convergence established by New Institutional accounting.

*Keywords:* multilevel governance, financial reporting standards, ASCG, IASB shadow of hierarchy, due process.



БУХГАЛТЕРСЬКА ТЕРМІНО-  
СИСТЕМА ТА РЕГУЛЯТОРНА  
ДІЯЛЬНІСТЬ В СФЕРІ ОБЛІКУ,  
КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ



ACCOUNTING TERMINOLOGICAL  
AND REGULATORY ACTIVITIES  
IN THE FIELD OF ACCOUNTING,  
CONTROL AND AUDIT

УДК 657  
JEL Classification M41

Макаренко Анна  
аспірантка

Національний університет біоресурсів та природокористування України  
м. Київ, Україна

E-mail: [ania\\_mak@ukr.net](mailto:ania_mak@ukr.net)

## КЛАСИФІКАЦІЯ ПОКАЗНИКІВ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

### Анотація

**Актуальність.** Значення лісових ресурсів в житті суспільства настільки важливе, що питання їх раціонального використання і відновлення, збереження і захисту завжди буде в центрі уваги всієї громадськості України. Тому й виникла потреба удосконалення ведення бухгалтерського обліку лісокористування. Це підвищить якість обліково-аналітичної інформації, її обробку, зберігання як необхідної умови для раціонального лісокористування. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, яке реалізується системою показників, забезпечує підвищення ефективності лісокористування на різних рівнях господарювання в частині оцінки їх стану, використання та відтворення, а також забезпечення пошуків інформації для раціонального лісокористування.

**Методи.** У статті використано загальні методи пізнання: аналіз, порівняння, групування, зведення, пізнавальний, структурно-функціональний, аналітичний, абстрактний, конкретизація, аналогія.

**Результати.** У статті сформовано структурно-функціональну класифікацію показників лісових ресурсів, які використовуються для оцінки стану, використання і відтворення деревинних та недеревинних ресурсів лісу, а також мисливства. Дані показники відображають еколого-соціально-економічні результати для повноцінного життя людини та повного узгодження інформації для обліково-аналітичного забезпечення, управління та аналізу.

**Перспективи.** Подальшим дослідженням є удосконалення пошуку шляхів для формування обліково-аналітичного забезпечення раціональним лісокористуванням.

**Ключові слова:** лісові ресурси, деревині та не деревинні ресурси, мисливство, обліково-аналітичне забезпечення, функції лісу.

**Вступ.** В економіці України розширилось коло проблем, найгострішими є проблеми пов'язані з необхідністю забезпечення раціональним використанням лісових ресурсів. Поява нових форм виробництва зумовлює ускладнення управління господарсько-фінансовою діяльністю галузі, тому ведення бухгалтерського обліку лісокористування потребує удосконалення.

Результативність виконання лісами функцій та праці лісокористувачів можна наочно побачити та проаналізувати за допомогою показників. Формування основи для облікової інформації та економічних результатів неможливе без знання та систематизації природничих індикаторів лісу.



**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням проблем раціонального природокористування та лісокористування присвячена ціла низка наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених таких, як: Р.Дубас, О.Гудзінський, І.Мартинчук, В.Савчук, В.Свириденко, І.Синякевич, М.Р.В. Уїлліамс та інші. Питанням бухгалтерського обліку в лісовому господарстві займаються: Л.Булах, В.Гоцуляк, А.Едошин, О.Задорожня, О.Зінкевич, Н. Котляревська, Т.Пономаренко, Л.Сук та інші.

**Мета.** Розкрити структурно-функціональну класифікацію показників лісових ресурсів у розрізі оцінки, використання та їх відтворення. Окреслити схему шляхів формування бухгалтерської інформації для потреб діяльності підприємств лісової галузі.

**Методологія дослідження.** У статті використано загальні методи пізнання: аналіз, порівняння, групування, зведення, пізнавальний, структурно-функціональний, аналітичний, абстрактний, конкретизація, аналогія тощо.

**Результати.** Усі ліси України за своїм державним, екологічним і господарським значенням відповідно до постанов Кабінету Міністрів віднесені до лісів першої (55,8%) та другої групи (44,2%). Ліси першої групи ділять на чотири категорії за висності: А – ліси санітарно-гігієнічного та оздоровчого призначення; Б – ліси, яким властиві переважно захисні функції; В – ліси переважно водоохоронного призначення; Г – ліси спеціального, цільового призначення.

До лісів другої групи віднесені експлуатовані ліси з режимом, який забезпечує збереження водоохоронних і захисних функцій лісу. Розмір заготівлі стиглої деревини в цих лісах обмежений показником річного приросту деревної маси і не перевищує розміру річної розрахункової лісосіки, яка обґрунтовується в процесі проведення лісовпорядних робіт у кожному лісгосподарському підприємстві.

За походженням ліси поділяються на природні і штучні. На початок ХХІ століття в Україні штучні ліси з часткою не зімкнених лісових культур займали близько 5 млн. га або 51,3%. Майже всі ліси штучного походження були створені людиною протягом минулого століття.

В Україні переважають лісостани твердолистяних порід (43,6%). Майже таку частину від загальної площі лісів займають хвойні ліси (42,6%), решта – м'яколистяні ліси (13,8%). Із деревних порід переважають у насадженнях сосна (33,6%), дуб (24,4%), бук (7,4%), осика (6,6%), береза (5,7%), ялина та ялиця (8,9%) загальної площі лісів. Загалом у лісовому фонді країни нараховується більше 80 лісотвірних порід [2, с. 274-275].

Лісові ресурси та лісокористування формуються з морфології лісу, індикаторами якої є природничі або лісівничо-таксаційні показники. Через свою першооснову - морфологію, ліс несе такі функції як комерційно-виробнича, соціально-економічна, природно-екологічна (захисна, рекреаційна).

В економічних дослідженнях основними доказами є показники, що характеризують об'єкти дослідження відповідно до критеріїв оцінки їх стану або ефективності використання [3]. Показник виступає в ролі величини, критерію, параметра, рівня, вимірника, індикатора і дає змогу оцінити стан об'єкта, його зміну, що дозволяє судити про економічний розвиток, зростання, підйом чи спад. Хоча не всі показники мають рівну по значенню важливість для дослідження, але вони всі сприяють тому, щоб наукові пошуки були всеохоплюючими та обґрунтованими.

На сьогоднішній час ліс розглядають як єдину систему яка повинна бути сформована на основі внутрішніх взаємозв'язків усіх структурних елементів лісу та їх взаємозв'язків із раціональним зовнішнім середовищем. Ця система динамічна, існує безперервність в ній цих зв'язків. Розглядаючи та аналізуючи систему показників, які повинні відображати формування і використання раціонального лісокористування, можна відмітити, що для повного обліково-аналітичного забезпечення управління раціональним лісокористуванням ми хочемо в своїй роботі здійснити дослідження показників у розрізі функцій, таких як природничо-екологічна, соціально-економічна, комерційно-виробнича.

Автор пропонує свою класифікацію показників користування лісовими ресурсами у розрізі природничо-екологічної, соціально-економічної та комерційно-виробничої функцій лісу, які оцінюють

стан лісових ресурсів (таблиця 1). Структурно-функціональні показники несуть інформацію для оцінки стану, використання, відтворення та охорони лісових ресурсів.

До показників, які характеризують природничо-екологічну функцію слід віднести природничі чи лісівничо-таксаційні показники. Крім того ці показники і визначають морфологію лісу. Вони в загальній своїй сукупності виступають первинними індикаторами, мають натуральний вимірник і носять частіше якісний характер.

Показники, які несуть соціально-економічну функцію є похідними, мають як натуральні так і вартісні вимірники, носять кількісно-якісний розрахунковий характер. Є як загальнодержавними так і соціальними, також характеризують зайнятість населення.

До показників, які носять комерційно-виробничий характер відносять господарські показники. Вони носять розрахунковий кількісно-якісний характер, мають вартісні вимірники та є похідними від природних показників.

Таблиця 1

**Структурно-функціональна класифікація показників лісових ресурсів\***

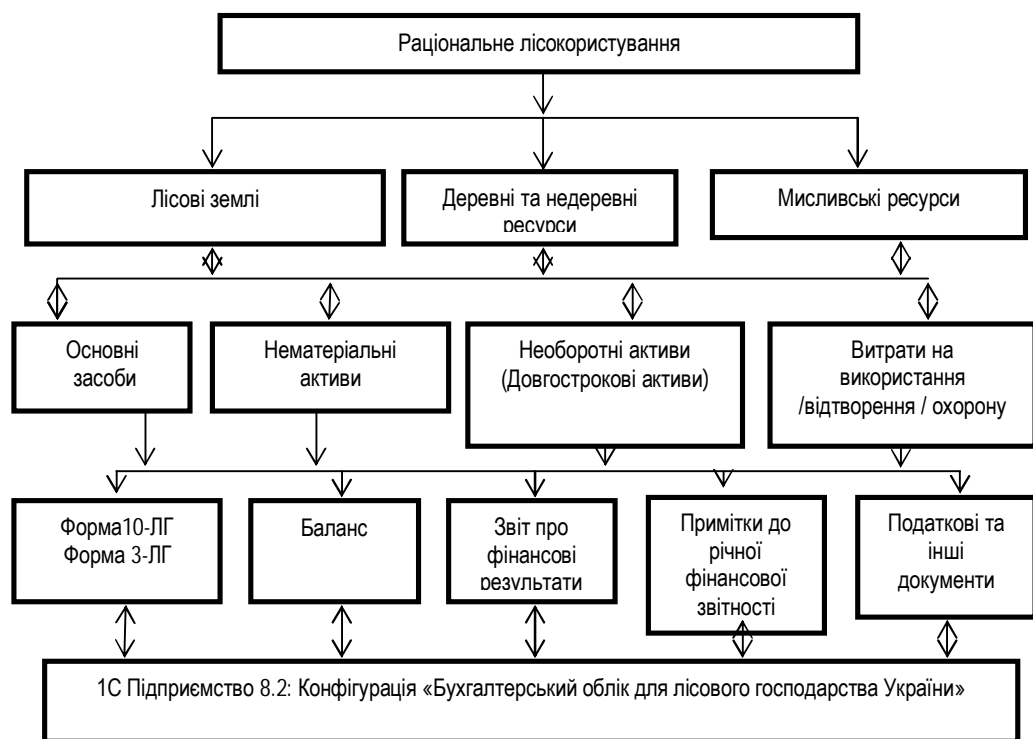
Функції лісу	Оцінка стану	Оцінка використання	Оцінка відтворення	Оцінка охорони
Показники				
<i>Лісоросливість</i>				
Природничо-екологічна	-тип лісу -бонітет насаджень -вік деревостану -склад насаджень -повнота деревостану -густота насаджень -товарність насаджень -зімкнутість насаджень -запас насаджень -підріст -підлісок -лісова підстилка	-структура лісів -природний лісогосподарський потенціал території -щорічний приріст деревини -розмір лісосічного фонду	-лісистість території (заліснення) -щорічний приріст деревини	-відхилення фактичної лісистості від оптимальної -частка площі земель лісових пройдена пожежами -збитки заподіяні лісовими пожежами -створення
Комерційно-виробнича	-експлуата-ційний фонд господарства -ліквідний фонд -потенціал деревинних ресурсів -запас насаджень -приріст деревини -оборот рубки	-вартість побічної продукції деревинного та не деревинного походження -собівартість знеособленого кубічного метра деревини (тонни живиці) -дохід на 1м.куб деревини, 1т живиці, 1т грибів, ягід, деревної зелені, лікарських рослин -окупність додаткових витрат -рівень рентабельності виробництва -повнота використання розрахункової лісосіки -інтенсивність користування	-	захисних посадок -зменшення площі осередків шкідників та хвороб

Продовження табл. 1

Мисливство				
Природничо-екологічні	-площа розповсюдження -середня щільність розселення -статева і вікова структура -фактична чисельність особин -коефіцієнт міграції -коефіцієнт народжуваності -репродуктивний (біотичний) потенціал	-	Збереження мисливського біологічно-видового різноманіття	
Комерційно-виробничі	-	-вихід м'ясо-дичинної продукції (на 1 га) -дохід від реалізації дичини та трофеїв -обсяг використаних мисливських ресурсів у відсотках -товарна продукція мисливського господарства	-	-
Лісорослинність, Мисливство				
Соціально-економічна	-забезпеченість населення продукцією лісового та мисливського господарства -вартість національного валового продукту лісового та мисливського господарства -державний економічний дохід держави від експлуатації мисливських угідь -зайнятість населення у лісо-мисливському господарстві -заробітна плата та премії працівників -кваліфікація кадрів -плинність (постійність) кадрів			

\* Структуровано автором на підставі [4, 5, 6].

Поняття раціонального лісокористування формується з комплексної оцінки та результативності використання показників. Для організації раціонального використання лісових ресурсів необхідно мати достатню інформацію про них, яка дозволила б приймати ґрунтовні рішення щодо покращання лісокористування у межах як окремих підприємств, так і регіонів. При цьому необхідно враховувати те, що перехід до ринкової економіки передбачає, з одного боку, спрощення звітності і планування, з другого, розширення потоку корисної інформації, необхідної для обґрунтування планів і проектних рішень. На сьогодні іде тенденція до повної автоматизації процесу надходження і переробки інформації, тому автор пропонує схему шляхів формування бухгалтерської інформації для управління та аналізу лісовою галуззю (рис. 1).



**Рис. 1. Шляхи формування бухгалтерської інформації для управління та аналізу лісовою галуззю\***

\*Розроблено автором

Достовірна організація обліку лісовим господарством ґрунтується на використанні безперервного запису всіх господарських операцій, адже головним завданням даних підприємств є ефективне використання лісу як відновлюваного природного ресурсу, забезпечення виконання ними функцій відтворення, вирощування лісу відповідно до цільового призначення, формування лісових насаджень шляхом проведення рубок пов'язаних з веденням лісового господарства.

**Висновки і перспективи.** Основним джерелом даних про стан, використання, відтворення і охорону лісів є державна система моніторингу, яка функціонує за багаторівневим принципом.

На першому рівні отримання об'єктивних даних можливо за допомогою показників (індикаторів) лісових ресурсів, що відображають еколого-соціально-економічні дані для повноцінного життя людини та повному узгодження облікової інформації для управління та аналізу.

Другий рівень дає можливість отримати кількісні оцінки стану насаджень і видового біорізноманіття лісової рослинності та визначити головні параметри лісових екосистем.

Структурно-функціональна класифікація показників дає можливість розробляти прогнозні моделі раціонального використання лісових ресурсів.

Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, яке реалізується системою показників, забезпечує підвищення ефективності лісокористування на різних рівнях господарювання в частині оцінки їх стану, використання та відтворення, а також забезпечення пошуків інформації для раціонального лісокористування.

#### Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік та аудит у лісовому господарстві [Текст] : тексти лекцій / Л. Булах. – Харк. нац. аграрн. ун-т. – Х., 2007. – 57 с.
2. Дубас, Р.Г. Економіка природокористування [Текст] / Р.Г. Дубас. – К. : КНТ, 2009. – 448 с.
3. Гарасим, П. М. Методологія та методика економічних досліджень [Текст] / П. М. Гарасим, Г.П. Журавель, П. Я. Хомин П. Я. – Тернопіль : Видавництво Астон, 2006. - 414с.
4. Мартинчук, І.В. Методичні засади оцінки ефективності лісокористування на територіях забруднених радіонуклідами [Текст] / І. В. Мартинчук // Науковий вісник ЛНУВМБТ імені С.З. Гжицького. – 2014. – Том 16. – 2(59), частина 5. – С. 135-144.
5. Пономаренко, Т.І. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення [Текст] : Монографія / Т. І. Пономаренко, В. К. Савчук. – К. : Аграр Медіа Груп, 2010. – 218 с.
6. Свириденко, В.Є. Лісівництво [Текст] / В.Є. Свириденко, О.Г. Бабіч, Л.С. Киричок / за ред. В.Є. Свириденка. – К. : Арістей, 2008. – 544 с.
7. Теремна, Б.К. Лісознавство з основами лісництва [Текст] / Б. К. Теремна. – Чернівці. Книги – XXI, 2005. – 160 с.
8. Яремчук, І.Г. Економіка природокористування [Текст] / І. Г. Яремчук. – К. : «Просвіта», 2000. – 431 с.

#### References

1. Bulach, L. (2007). *Buhgalters'kyj oblik ta audyt u lisovomu gospodarstvi* [Accounting and audit in forestry] (Texts of lectures). Kh : Kharkiv National Agrarian University.
2. Dybas, R. G. (2009). *Ekonomika pryrodokorystuvannja* [Environmental economics]. K : KNT.
3. Garasym, P. M., Zhuravel' G. P., & Homyn P. Ja. (2006). *Metodologija ta metodyka ekonomichnyh doslidzhen'* [Methodology and techniques for Economic Research]. Ternopil' : Vydavnyctvo Aston.
4. Martynchuk, I. V. (2014). *Metodychni zasady ocinky efektyvnosti lisokorystuvannja na terytorijah zabrudnennyh radionuklidamy* [Methodological foundations of estimation of efficiency forest management in the territories contaminated with radionuclide]. *Naukovyj visnyk LNUVMBT imeni S.Z. Gzhyc'kogo*, 16/2(59), 135-144.
5. Ponomarenko, T. I., Savchuk V. K. (2010). *Upravlinnja vidtvorenjam lisovyh biologichnyh aktiviv: oblikovo-analityczne zabezpechennja* [The accounting and analytical provisions for management of forest biological assets' formation and exploitation]. Kyiv. : AgrarMedia Grup.
6. Svyrydenko, V. Je., Babich, O. G., & Kyrychok, L. S. (2008). *Lisivnyctvo* [Forestry]. K : Aristej.
7. Teremna, B. K. (2005). *Lisoznavstvo z osnovamy lisnyctva* [Forest science with the basics of forestry]. Chernivci : Knygy – XXI.
8. Jaremchuk, I. G. (2000). *Ekonomika pryrodokorystuvannja* [Environmental economics]. Kyiv : Prosvita.

Makarenko Anna

Postgraduate, Department of Statistics and Economic Analysis  
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine  
Kyiv, Ukraine

E-mail: [ania\\_mak@ukr.net](mailto:ania_mak@ukr.net)

## CLASSIFICATION OF FOREST RESOURCES PARAMETERS FOR THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION FORMATION

#### Abstract

*Introduction. The forest resources value in life of the community is so important that their rational use and restoration, preservation and protection issues will always remain the focus of the Ukrainian people. Therefore a need of improving forest accounting management problem has appeared. This will improve the quality of accounting and analytical information, its processing and storage as a necessary condition for sustainable forest management. Accounting and analytical provision improvement, implemented in system of parameters, assures the efficiency of forest management at various levels of management regarding their condition evaluation, use and reproduction, as well as provides information search access for sustainable forest management.*

*Purpose. The article aimed to reveal structural and functional classification of forest resources parameter in terms of evaluation, use and their reproduction and outline the scheme of accounting information formation for the needs of the forest industry enterprises.*

*Methods.* Such common methods of cognition as analysis, comparison, method of grouping, method of mixing, cognitive method, structural and functional method, analytical method, abstract method, methods of specification and analogy have been used in the article.

*The results.* This article deals with formation of the structural and functional classification of forest resources parameters, applied for assessment of the use and reproduction of wood and non-wood forest resources, as well as hunting. These figures reflect the environmental and socio-economic results for normal human life and full coordination of accounting information and analytical provision, management and analysis.

*Discussion.* Further research's objective is in finding ways for the analytical and accounting provision improvement via rational forest management.

*Keywords:* sustainable forest management, forest resources, wood and non-wood forest resources, hunting, accounting and analytical provision.



УДК 657.1

JEL Classification M400

**Попітич Тетяна**

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку  
Львівський торговельно-економічний університет  
м. Львів, Україна  
E-mail: [Popitich\\_ok@meta.ua](mailto:Popitich_ok@meta.ua)

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: ПОНЯТІЙНИЙ АПАРАТ І КЛАСИФІКАЦІЯ

### Анотація

**Вступ.** Зростання ролі системи обліку як однієї зі складових загальної системи управління, сприяє появі нових інструментів для його забезпечення. Останнє десятиріччя в Україні характеризуються переходом від суцільної регламентації в питаннях ведення бухгалтерського обліку до надання права вибору облікових методик на підставі професійного судження.

Результатом цього процесу є поява у вітчизняному бухгалтерському обліку такого важливого інструменту, як облікова політика. Це є проявом змішаного підходу до організації обліку, який на сучасному етапі набуває широкого розповсюдження, і передбачає поєднання централізованого регулювання з власними правилами організації облікового процесу, які враховували б галузеву належність та особливості діяльності підприємства.

**Методи.** У процесі пошуку рішень були використані загальнонаукові емпіричні (спостереження, опис) та теоретичні (аналіз, синтез, групування, узагальнення) методи дослідження, системний та комплексний підходи, що дозволяє найбільш повно дослідити виокремлені проблеми та забезпечити достовірність результатів дослідження.

**Результати.** Проаналізувавши різноманітні підходи вчених до сутності поняття "облікова політика" зроблено висновок, що облікова політика є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації обліку та управління на підприємстві. Визначені види облікових політик відповідно до основних класифікаційних ознак.

**Перспективи.** Перспективами подальших досліджень є розробка рекомендацій з удосконалення змісту та структури облікової політики з метою розробки так званої "облікової конституції підприємства" та формування якнайповнішого зводу правил, які мають бути закріплені у внутрішньому регламенті суб'єкта господарювання.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, звітність, інформація, облікова політика, організація бухгалтерського обліку, методичні прийоми, принципи, процедури, форми обліку.

**Вступ.** Реформування української економіки характеризується активізацією заходів у сфері бухгалтерського обліку, що підтверджується інтеграцією української економіки в загальносвітову економічну систему, а також вихід на міжнародні фінансові ринки. Ринкові умови обумовлюють зростання ролі системи обліку як однієї зі складових загальної системи управління, сприяючи появі нових інструментів для його забезпечення. У економічних суб'єктів зростає потреба у прозорій, оперативній, якісній інформації, яка може формуватися на основі єдиної методологічної бази обліку та звітності. У зв'язку з цим підприємствам потрібен єдиний внутрішній бухгалтерський стандарт, який встановлює всі способи постановки бухгалтерського обліку, формування звітності, що забезпечує відповідність діяльності підприємства вимогам законодавства. Таким бухгалтерським стандартом в межах підприємств є облікова політика.

Наслідки прийняття облікової політики дуже важливі для внутрішнього життя підприємства і, отже, облікова політика є об'єктом пильного контролю з боку різних зацікавлених органів та осіб. Облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку [1]. А ефективність впровадження облікової політики визначається, поряд з іншим, і розробкою понятійного апарату.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток організаційних засад обліку та вирішення проблем розробки, зміни, розкриття усіх розділів та положень облікової політики зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: Т. В. Барановська, В. І. Бачинський, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, С. І. Головацька, О. М. Губачова, П. Є. Житний, М. В. Корягін, М. В. Кужельний, М. І. Кутер, П. О. Куцик, Л. Г. Ловінська, Л. Г. Медвідь, В. О. Озеран, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, Т. В. Сльозко, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Т. М. Сторожук, Н. М. Ткаченко, В. Г. Швець, М. Т. Щирба, С. Р. Яцишин та інші.

Однак окремі питання цієї проблеми залишаються дискусійними і потребують подальших досліджень. А тому вважаємо за доцільне розглянути сутність поняття "облікова політика", що по-різному трактується дослідниками, та окремі теоретичні аспекти формування облікової політики на вітчизняних підприємствах.

**Мета.** Метою досліджень є розширення теоретичних уявлень про сутнісну характеристику облікової політики, коли в широкому розумінні вона трактується як закріплена в нормативних актах допустима і дозволена законодавством сукупність організаційних, методологічних підходів, правил, методик, за допомогою яких відбувається організація та функціонування інформаційного простору суб'єктів господарювання; а у вузькому її розумінні облікова політика визначається як сукупність правил організації і ведення бухгалтерського обліку та формування бухгалтерської (фінансової) звітності, що закріплені у внутрішньому регламенті (збірнику правил) підприємства.

**Методологія дослідження.** У процесі пошуку рішень були використані загальнонаукові емпіричні (спостереження, опис) та теоретичні (аналіз, синтез, групування, узагальнення) методи дослідження, системний та комплексний підходи, що дозволяє найбільш повно дослідити виокремлені проблеми та забезпечити достовірність результатів дослідження.

**Результати.** Сучасний етап становлення ринкової економіки характеризується різноманітністю форм власності і господарювання, але все без винятку підприємства розробляють облікову політику, яка є важливою складовою частиною процесу ведення обліку та складання фінансової звітності.

Облікова політика є проявом змішаного підходу до організації обліку, який на сучасному етапі набуває широкого розповсюдження, і передбачає поєднання централізованого регулювання (державного або професійними організаціями) з власними правилами організації облікового процесу, враховуючи галузеву належність та особливості діяльності підприємства.

При цьому ставка робиться на підвищення професійного рівня бухгалтера, який повинен вести облік і формувати звітність не тільки на основі жорстких норм, встановлених державою, а й зважаючи на задекларовані принципи обліку та умови господарювання економічного суб'єкта.

Кутер М. І. зазначає, що облікова політика виникає тоді, коли бухгалтер, окрім констатації об'єктивних господарських процесів (наприклад, виплата грошових коштів), які не мають альтернативного підходу, починає робити припущення про наявність визначених умов або неіснуючих у дійсності подій (наприклад розрахунок фінансового результату або розподіл накладних витрат) з метою отримання інформації, необхідної передусім для аналізу ефективності роботи підприємства. Як тільки бухгалтер робить припущення і відображає не тільки очевидні факти, – зазначає М. І. Кутер, – виникає простір для ствердження групових інтересів і, звичайно, облікової політики. Учасники господарського процесу, переслідуючи власні інтереси, ставлять перед обліковим визначені цілі, які досягаються (або не досягаються) шляхом вибору облікової політики [2, с. 542-543].

Облікова політика як спосіб організації господарювання розглядалась ще у 1901 р., зокрема, в статті С. М. Бараца "Моменты, определяющие нормирование официального учетного процента. Учетная политика" [3]. Перші намагання сформувати облікову політику на рівні фірми Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда пов'язують зі спробами встановлення офіційного стандарту бухгалтерського обліку в США, які були розпочаті ще в 1929 р. [4, с. 154]. Однак окремі елементи облікової політики Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда в своїй праці "Теорія бухгалтерського обліку"



пов'язують з Дж. Меєм, який у своєму листі до Нью-Йоркської фондової біржі від Американського інституту бухгалтерів виклав програму її дії, яка охоплювала три складові:

- 1) необхідність зобов'язати компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання ними методів обліку;
- 2) компанії повинні засвідчити те, що вони постійно дотримуються цих методів;
- 3) аудитори повинні підтвердити, що компанії дійсно використовували ці методи обліку, на які вони здійснюють посилення [4, с. 155].

Виникнення облікової політики як облікової категорії в США датується 1932 р. і пов'язується зі встановленням облікових стандартів.

Термін "облікова політика" увійшов у обіг з 1975 р. в якості вільного перекладу англійського словосполучення "accounting policies" ("accounting policy") з часу прийняття МСБО 1 "Розкриття облікової політики", який видано Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee – IASC). На сьогоднішній день поняття "облікова політика" МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" трактує, як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [5].

Відмінності вітчизняної і зарубіжної облікової політики обумовлені тим, як справедливо зазначає Т.В. Барановська, що "облікова політика у зарубіжній практиці виникла внаслідок усвідомлення необхідності централізованого регулювання бухгалтерського обліку, через його загальносуспільне значення та можливості задовольняти потреби в інформації різних категорій користувачів. Водночас в Україні поява облікової політики – це результат процесу реформування бухгалтерського обліку, орієнтиром якого обрані міжнародні стандарти" [6].

На законодавчому рівні для облікової політики в Україні передбачена роль регулюючого інструмента ведення обліку на підприємстві.

Ще у працях Л. Пачолі та Б. Котрулі зазначалось, що облік є інструментом, який забезпечує збереження майна власника, допомагає у прийнятті управлінських рішень. Його завдання – забезпечення нововведень та змін в достатньому обсязі для адекватного реагування на зміни в навколишньому середовищі [7, с. 47-48]. Облікова політика підприємства відіграє визначальну роль як обрана стратегія його розвитку. Облікова політика підприємства має бути спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою [8, с. 322].

Ефективність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від рівня його організації. У свій час французький вчений Ежен П'єр Леоте щодо організації бухгалтерського обліку писав: "Колесо економіки рухається не тільки при допомозі праці і капіталу, але і завдяки "обліковому порядку" [9, с.79]. Соколов Я. В. зазначає, що облікову політику необхідно розглядати щодо призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є, виокремлюючи при цьому такі його завдання:

- 1) забезпечення збереження майна підприємства;
- 2) контроль, який забезпечує ефективне управління підприємством;
- 3) визначення (квантифікація) фінансових результатів;
- 4) перерозподіл ресурсів у галузях економіки [10].

Проф. Пушкар М. С. зазначає, що "облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів" [11, с. 10].

У вітчизняних і зарубіжних законодавчих документах визначення облікової політики однозначне – для регламентації застосовуваних на підприємстві облікових правил.

Вперше можливість використання підприємствами України облікової політики з'явилася відносно недавно, а саме у 1993 році, коли було введено в дію Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності. У 1999 році термін "облікова політика" був сформульований та

законодавчо закріплений у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Згідно з цим законом та Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [12, 13].

Бутинець Ф. Ф. відмічає, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [14, с. 51].

Аналізуючи публікації П. Житного, М. Пушкаря, можна звернути увагу на те, що облікову політику вони розглядають не просто як вибір форми ведення обліку, тобто у спрощеному вигляді, вона стає методом управління обліковим процесом, а в більш широкому розумінні – одним із методів управління діяльністю суб'єкта господарювання [15, 16].

Яцишин С. Р. визначає облікову політику, як сукупність конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на підставі загальноприйнятих правил з врахуванням специфіки (особливостей) його діяльності [17].

Проф. Верига Ю. А. вважає, що облікова політика – це “сукупність припущень, правил і способів, які приймаються керівництвом підприємства для складання та подання фінансової звітності” [18].

Досліджуючи словосполучення “облікова політика” П. В. Павлов надав йому формальний зміст – це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку [19, с. 156].

Для більш глибокого та кращого розуміння змісту облікової політики, проведемо огляд визначень цього терміну (табл. 1).

Таблиця 1

**Дефініції поняття “облікова політика” \***

Автор, джерело	Визначення
Барановська Т. В. [20]	вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Барановська Т. В. [21]	комплекс методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, що обираються підприємством із загальноприйнятих або розробляються самостійно з урахуванням особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав та інтересів власника (власників, учасників)
Безродна. Т. [23]	набір методик, форм, способів ведення та організації бухгалтерського обліку, які впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами інформації
Безруких П. С. [24]	вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)
Білоусова І. А. [22]	важливий засіб формування величини основних показників діяльності, податкового планування, цінової політики
Житний П. Є. [25]	спосіб ведення бухгалтерського обліку, обраний підприємством відповідно до умов його господарської діяльності
Ковальчук Л. В. [26]	в загальному це позиція підприємства, обґрунтованість його дій і захист стосовно вимог податкових органів

Продовження табл. 1

Кужельний М. В. Лінник В. Г. [27]	сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи
Лебедзевич Я. В. [28]	інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів і процедур ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності
Лень В. С. [29]	сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Ловінська Л. Г. [30]	сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності
Міщенко С. М. [31]	обліково-правова категорія, складова системи методології бухгалтерського обліку та системи управління
Пушкар М. С. [32]	регламент (збірник правил), за якими бухгалтерія здійснює фінансовий і управлінський облік
Пушкар М. С. [33]	сукупність форм ведення і методів бухгалтерського обліку, що формується адміністрацією і головним бухгалтером, виходячи із загальних принципів методології і організації обліку та конкретних умов діяльності підприємства
Сльозко Т. М. [34]	сукупність форм і методів ведення бухгалтерського обліку
Сторожук Т. М. [35]	комплекс методичних прийомів, способів, схем і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства і складання звітності, що обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляється самостійно, виходячи з особливостей його діяльності
Чацкіс Ю. Д. [36]	сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством
Швець В. Г. [37]	з одного боку, сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого — сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності

\* Узагальнено автором

Усе різноманіття тлумачено облікової політики, наведене вітчизняними і зарубіжними вченими, а також закріплене в законодавчих актах систематизовані нами в основні підходи.

Відповідно до першого підходу облікова політика – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, тобто система елементів його методу. До них належить способи групування і оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообороту, інвентаризації, способи застосування рахунків обліку, системи реєстрів, обробки інформації [27, 38, 39, 40].

Другий підхід, якого притримується значна група науковців [20, 28, 30, 41-50] передбачає розгляд і розуміння облікової політики як сукупності принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Аналогічне визначення подається в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Третій підхід характеризує облікову політику як сукупність способів організації та ведення бухгалтерського обліку відповідно до загальних правил та особливостей господарської діяльності підприємства [21, 23, 24]. Подібне трактування облікової політики, як елементу системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві, наводиться у методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [51]. З такої точки зору досліджує облікову політику підприємства

О.М. Петрук. Зауважимо, що цей вчений передбачає розгляд і розуміння облікової політики не тільки у вузькому сенсі (облікова політика підприємства), але й у широкому її розумінні – як елемент регламентації бухгалтерського обліку на рівні держави. “Державна облікова політика – сукупність дій по загальним встановленим принципам функціонування бухгалтерського обліку в межах країни через розробку правил, норм, стандартів. Облікова політика підприємства – це сукупність дій по формуванню комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, що відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників” [52].

Абсолютно справедливо розглядати облікову політику на макро- і мікрорівнях. Макрорівень визначає облікову політику, як формування уніфікованих підходів і правил організації і ведення бухгалтерського обліку та формування бухгалтерської (фінансової) звітності підприємств у межах окремої держави (або групи держав).

На мікрорівні найбільш поширене трактування – це індивідуально розроблена для окремого суб’єкта господарювання методика ведення бухгалтерського обліку на базі уніфікованих правил, закріплених в системі нормативно-правового регулювання кожної країни.

Як бачимо, запропоновано стільки означень, скільки існує авторів, які їх формували. На нашу думку, найбільш вірним є підхід, за яким облікова політика є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації бухгалтерського обліку та управління на підприємстві.

На думку автора, облікова політика – це закріплені у нормативних актах допустимі та дозволені законодавством організаційні, методологічні підходи, правила, методики, присвячені організації та функціонуванню інформаційного простору суб’єктів господарювання. Іншими словами, облікова політика – це звід правил організації і ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності підприємства, закріплений в його внутрішньому регламенті.

Під час розробки облікової політики повинні враховуватися фактори, що впливають на формування облікової політики. Основними з них є система нормативного регулювання; форма власності; вид економічної діяльності; система оподаткування, наявність пільг та умови їх одержання; стратегія діяльності, що реалізується підприємством тощо.

Для більш глибокого розуміння сутності облікової політики слід чітко усвідомлювати її класифікацію. Застосовуючи чинне нормативно-правове законодавство та враховуючи основні фактори, що впливають на формування облікової політики, пропонуємо такі основні класифікаційні ознаки облікових політик, узагальнені на рис. 1.

У сучасних умовах, коли підприємства займаються різними видами діяльності, існує відмінність в технологіях виробництва, відмінність облікових систем, інформаційних потреб керівництва – все це вимагає систематизації облікових політик на основі виокремлення різних класифікаційних ознак. Така класифікація облікових політик дозволить систематизувати сучасне розуміння та різні аспекти цієї облікової категорії. Така класифікація допоможе розумінню методичних і практичних аспектів різних видів облікових політик та пояснює широкий спектр їх застосування.

**Висновки і перспективи.** Облікова політика – один з інструментів формування інформації, націленої на прийняття ефективних управлінських рішень. Повне та найбільш змістовніше трактування поняття “облікова політика”, розуміння змісту облікової політики та виокремлення факторів, що впливають на її формування, дозволить домогтися максимально можливих результатів діяльності підприємства: впливати на збір, систематизацію та узагальнення отриманих даних, на показники собівартості, фінансові результати, оптимальність оподаткування.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є розробка рекомендацій з удосконалення змісту та структури облікової політики з метою розробки так званої “облікової конституції підприємства” та формування якнайповнішого зводу правил, які мають бути закріплені у внутрішньому регламенті суб’єкта господарювання.

Ознаки класифікації	Види облікових політик
Рівень нормативного регулювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика, що формується у відповідності до чинного законодавства</li> <li>- облікова політика, що формується у відповідності до МСФО</li> <li>- облікова політика, що формується у відповідності до вимог інших стандартів, наприклад GAAP</li> </ul>
Вид економічної діяльності [53]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика для підприємств сільського господарства, лісового господарства та рибного господарства</li> <li>- облікова політика для підприємств добувної промисловості</li> <li>- облікова політика для підприємств переробної промисловості</li> <li>- облікова політика для підприємств з постачання електроенергії; газу; пари та кондиційованого повітря; водопостачання</li> <li>- облікова політика для будівельних підприємств</li> <li>- облікова політика для підприємств оптової та роздрібної торгівлі</li> <li>- облікова політика для транспортних підприємств; підприємств, що займаються поштовою та кур'єрською діяльністю</li> <li>- облікова політика для підприємств, що займаються тимчасовим розміщенням й організацією харчування;</li> <li>- облікова політика для підприємств інформації та телекомунікації;</li> <li>- облікова політика для підприємств, що займаються фінансовою та страховою діяльністю</li> <li>- облікова політика для підприємств, що здійснюють операції з нерухомим майном</li> <li>- облікова політика для підприємств, що займаються професійною, науковою та технічною діяльністю</li> <li>- облікова політика для підприємств, що займаються діяльністю у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування</li> <li>- облікова політика органів державне управління й оборони, органів обов'язкового соціального страхування</li> <li>- облікова політика для закладів освіти</li> <li>- облікова політика для закладів охорони здоров'я та з надання соціальної допомоги</li> <li>- облікова політика для закладів мистецтва, спорту, розваг та відпочинку</li> <li>- облікова політика для підприємств, що надають інші види послуг</li> <li>- облікова політика для екстериторіальних організацій і органів</li> </ul>
Вид господарської діяльності [54]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика для підприємства, що здійснюють комерційну діяльність</li> <li>- облікова політика для підприємства, що здійснюють некомерційну діяльність</li> </ul>
Форма власності [54]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика для приватного підприємства</li> <li>- облікова політика для колективного підприємства</li> <li>- облікова політика для державного підприємства</li> </ul>
Відносно до користувачів інформації [55]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика щодо фінансової звітності</li> <li>- облікова політика щодо податків і зборів (податкових відносин)</li> <li>- облікова політика щодо отримання даних управлінського обліку</li> </ul>
Вид обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика для цілей фінансового обліку</li> <li>- облікова політика для цілей податкового обліку</li> <li>- облікова політика для цілей управлінського обліку</li> <li>- облікова політика для цілей ведення обліку за МСФО</li> </ul>
Термін дії	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика попереднього періоду (ретроспективна)</li> <li>- облікова політика звітного періоду (діюча)</li> <li>- облікова політика для майбутніх періодів (планована)</li> </ul>
Від порядку створення	<ul style="list-style-type: none"> <li>- облікова політика фізичної особи-підприємця</li> <li>- облікова політика юридичної особи</li> <li>- облікова політика холдингу</li> </ul>

Рис. 1. Основні класифікації облікових політик \*

\* Сформовано автором

## Список використаних джерел

1. Васильєва, Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються / Л.М. Васильєва [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2131> (дата звернення 26.03.2016). – Назва з екрану.
2. Кутер, М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета : учеб. пособие [Текст] / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 544 с.
3. Барац, С. М. Моменты, определяющие нормирование официального учетного процента. Учетная политика [Текст] / С.М. Барац // Счетоводство. – 1901. – № 17-18. – С.200-203.
4. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда: пер. с англ. [под ред. проф. Я. В. Соколова.] – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet> (дата звернення 26.03.2016). – Назва з екрану.
6. Петрук, О. М. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком / О.М. Петрук, Т. В. Барановська [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/3016/1/133.pdf> (дата звернення 26.03.2016). – Назва з екрану.
7. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : В 2-х частинах. Ч 2: [навч. посіб.]. [2-е вид., доп. і перероб.] [Текст] / Ф. Ф. Бутинець – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 512 с.
8. Васильєва, Л. М. Принципи формування облікової політики [Текст] / Л. М. Васильєва, Н. В. Бондарчук, Г. Є. Павлова // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 2. – С. 322-324.
9. Соколов, Я. В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
10. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
11. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 422 с.
12. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 26.03.2016). – Назва з екрану.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 23.03.2016). – Назва з екрану.
14. Бутинець, Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
15. Житний, П. Є. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств [Текст] / П. Є. Житний, І. І. Афанас'єва // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – С. 7.
16. Пушкар, М. С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 260 с.
17. Яцишин, С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства [Текст] / С. Р. Яцишин // Економічні науки. – Серія "Облік і фінанси". – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011.
18. Верига, Ю. А. Облікова політика підприємства – основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності [Текст] / Ю.А. Верига // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доп. міжнародної наук.-практ. конф. (16-18 жовтня) / Відп. за випуск В. М. Івахненко. – К. : КНЕУ, 2000. – 268 с.
19. Павлов, П. В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів [Текст] / П. В. Павлов // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 1. – С. 152-156.
20. Барановська, Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. В. Барановська; Нац. аграр. ун-т. – К., 2005. – 21 с.
21. Барановська, Т. В. Вплив факторів на облікову політику [Текст] / Барановська Т. В. // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 26-33.
22. Білоусова, І. А. Облікова політика в управлінському обліку [Текст] / І. А. Білоусова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2003. – №3 (25). – С. 27-30.
23. Безродна, Т. Облікова політика бюджетних установ : проблеми встановлення [Текст] / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 26-29.
24. Безруких, П. С. Бухгалтерский учёт [Текст] / под ред. П. С. Безруких. – М. : Высшая школа, 1999. – 563 с.

25. Житний, П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем : методологія та організація : монографія [Текст] / П. Є. Житний. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
26. Ковальчук, Л. В. Фінансовий результат творчості при формуванні "облікової конституції" сільськогосподарських підприємств [Текст] / Л. В. Ковальчук // Дні науки – 2006 : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2006. – С. 40–43.
27. Кужельний, М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [Текст] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
28. Лебедзевич, Я. В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності [Текст] / Я. В. Лебедзевич // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 15. – С. 155–162.
29. Лень, В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник [Текст] / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
30. Ловінська, Л. Г. Про національну облікову політику в Україні [Текст] / Л. Г. Ловінська // Економіка України : політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22–29.
31. Міщенко, С. М. Облікова політика в системі управління банком [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / С. М. Міщенко. – Нац. аграр. ун-т. – К., 2004. – 26 с.
32. Пушкар, М. С. Облікова політика і звітність : навч. посібник [Текст] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 141 с.
33. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
34. Сльозко, Т. М. Організація обліку : навч. посібник [Текст] / Т. М. Сльозко. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 224 с.
35. Сторожук, Т. М. Облікова політика підприємств [Текст] / Т. М. Сторожук // Вісник Харківського державного політехнічного університету. – № 2. – 2000.
36. Чацкіс, Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. [Текст] / Ю. Д. Чацкіс [та ін.]. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2005. – 411 с.
37. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [Текст] / В. Г. Швець – К. : Знання, 2004. – 447 с.
38. Білуха, М. Т. Курс аудиту : навч. посібник [Текст] / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1998. – 574 с.
39. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручн. для студ. спец. "Облік і аудит" ВНЗ [Текст] / [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 592 с.
40. Житний, П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / П. Є. Житний. – Східноукраїнський нац. ун-т імені Володимира Даля. – Луганськ, 2005. – 37 с.
41. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [Текст] / В. Г. Швець – К. : Знання, 2004. – 447 с.
42. Свірко, С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посібн. [Текст] / С. В. Свірко – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
43. Ткаченко, Н. М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку [Текст] / Н. М. Ткаченко. – К. : "А.С.К.", 2001. – 348 с.
44. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами : приклади і коментарі [Текст] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
45. Рожелюк, В. М. Шляхи вирішення проблеми формування облікової політики підприємства [Текст] / В. М. Рожелюк, С. В. Питель // Всеукраїнський науково виробничий журнал "Інноваційна економіка". – № 3. – 2009. – С. 79–83.
46. Безруких, П. С. Бухгалтерський учет : учебник [Текст] / П. С. Безруких, А. С. Бакаєв, Н. Д. Врублевський // [под ред. П. С. Безруких]. – 5-изд. перераб. и доп. – М. : Бухгалтерський учет, 2004. – 736 с.
47. Рузмайкіна, І. В. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством [Текст] / І. В. Рузмайкіна // Економіст. – 2010. – № 5. – С. 36–42.
48. Сторожук, О. Облікова політика України та її вдосконалення [Текст] / О. Сторожук // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 17. – С. 57–63.
49. Харкова, А. К. Учетная политика и ее роль в формировании финансового результата предприятия [Текст] / А. К. Харкова // Дні науки – 2006 : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2006. – С. 29–31.
50. Лень, В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник [Текст] / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
51. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/2cid010244.html> (дата звернення 26.03.2016). – Назва з екрану.

52. Петрук, О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія [Текст] / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
53. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 : наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/pereliki/128651.html> (дата звернення 28.03.2016). – Назва з екрану.
54. Господарський кодекс України : від 16.01. 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page> (дата звернення 28.03.2016). – Назва з екрану.
55. Завгородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи, теорія і практика: навч. посіб. [Текст] / А.Г. Завгородній, Г. О. Партин. – К. : Знання, 2003. – 327 с.

## References

1. Vasilieva, L. M. *Sutnist oblikovoi polityky, yii znachennia i vymohy, yaki do nei prediavlaiutsia* [The essence of accounting policies, its values and demands that it presented]. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2131>.
2. Kuter, M. I. (2000). *Teorija i principy buhgalters'kogo ucheta* [The theory and principles of accounting]. Moskva : Finansy i statistika.
3. Barac, S. M. (1901). Momenty, opredelajushhie normirovanie oficial'nogo uchetnogo procenta. Uchetnaja politika [The moments that determine the valuation of the official discount rate. Accounting policies]. Bookkeeping, 17-18, 200-203.
4. Hendriksen, Je. S., Van Breda, M. F., Sokolov, Ja. V. (Eds.) (1997). *Teorija buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow : Finansy i statistika.
5. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 8 "Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky". Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versia-perekladu-ukrainskoii-movoiu---rik?category=bjudzhet> [in Ukrainian].
6. Petruk, O. M., & Baranovska, T. V. Oblikova polityka pidpriemstva v systemi rehulivannia bukhgalterskym oblikom [The accounting policies of the enterprise in the regulation of accounting]. Retrieved from <http://eztuir.ztu.edu.ua/3016/1/133.pdf>.
7. Butynets, F. F. (2001). *Istoriia bukhgalterskoho obliku* [History of Accounting]. Zhitomir : Ruta.
8. Vasilieva, L. M., Bondarchuk, N. V., & Pavlova, H. Ye. (2013). Prynysy formuvannia oblikovoi polityky [The principles of accounting policy]. *Innovative Economy: Ukrainian Scientific and Production magazine*, 2, 322-324.
9. Sokolov, Ya. V. (1985). *Istoriia razvitija buhgalterskogo ucheta* [The history of development of accounting]. Moscow : Finansy i statistika.
10. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teorii buhgalters'kogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moskva : Finansy i statistika.
11. Pushkar, M. S. (2002). *Tendentsii ta zonomirnosti rozvytku bukhgalterskoho obliku v Ukraini (teoretyko-metodolohichni aspekty)* [Trends and patterns of development of accounting in Ukraine (theoretical and methodological aspects)]. Ternopil : Ekonomichna dumka.
12. Zakon Ukrainy "Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" (1999). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
13. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti" (2013). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
14. Butynets, F. F. (2001). Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku : navchalnyi posibnyk [Accounting organization]. Zhitomir : ZHITI.
15. Zhytnyi, P. Ye., Afanasieva, I. I. (2010). Faktory vplyvu na formuvannia oblikovoi polityky torhovo-vorobnychkykh pidpriemstv [Factors influencing the formation of accounting policy trade-industrial enterprises]. *Bulletin ZhDTU. Economic science*, 1(51), 7.
16. Pushkar, M. S., Shchyrba, M. T. (2006). *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of formation of accounting policy]. Ternopil : Kart-blansh.
17. Yatsyshyn, S. R. (2011). Aspekty formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva [Aspects of the formation of accounting policy]. *Economic science. Series "Accounting and Finance"*, 8(29).
18. Veryha, Yu. A. (2000, October). Oblikova polityka pidpriemstva – osnova vedennia finansovoho obliku i skladannia finansovoi zvitnosti [The accounting policies of the company – the basis of doing financial accounting and reporting]. *Paper presented at the international scientific meeting of KNEU. Kyiv*.
19. Pavlov, P. V. (2004). Vplyv oblikovoi polityky na orhanizatsiiu obliku zapasiv [The impact of accounting policies for the organization of accounting for inventories]. *Bulletin ZhDTU*, 1, 152-156.
20. Baranovska, T. V. (2005). *Oblikova polityka pidpriemstv v Ukraini: teoriia i praktyka* [The accounting policies of enterprises in Ukraine: Theory and Practice] (Unpublished PhD thesis). National Agricultural University. Kyiv.



21. Baranovska, T. V. (2002). Vplyv faktoriv na oblikovu polityku [Impact factors in accounting policy]. *Bulletin ZHITI. Economics*, 20, 26-33.
22. Bilousova, I. A. (2003). Oblikova polityka v upravlinskomu obliku [The accounting policies in management accounting]. *Bulletin Zhytomyr State Technological University*, 3(25), 27-30.
23. Bezrodna, T. (2007). Oblikova polityka biudzhetykh ustanov : problemy vstanovlennia [The accounting policies of budgetary institutions: problems]. *Accounting and Auditing*, 8, 26-29.
24. Bezrukih, P. S. (1999). *Buhgalterskij uchet* [Accounting]. Moskva : Vysshaja shkola.
25. Zhytnyi, P. Ye. (2007). *Oblikova polityka v umovakh rozvytku finansovo-promyslovyykh system : metodolohiia ta orhanizatsiia* [Accounting policies in terms of financial and industrial systems: methodology and organization]. Luhansk : Vyd-vo SNU im. V. Dalia.
26. Kovalchuk, L. V. (2006). Finansovyi rezultat tvorchosti pry formuvanni "oblikovoi konstytutsii" silskohospodarskykh pidpriemstv [The financial result in the formation creative "accounting constitution" farm]. *Paper presented at the international scientific meeting of Dnipropetrovsk*.
27. Kuzhelnyi, M. V., Linnyk, V. H. (2001). *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [Theory of Accounting]. Kyiv : KNEU.
28. Lebedzevych, Ya. V. (2001). Vplyv oblikovoi polityky pidpriemstva na dokhody i rezultaty diialnosti [The impact of accounting policy on revenue and results of operations]. *Bulletin ZHITI*, 15, 155-162.
29. Len, V. S. (2006). *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku* [Accounting organization]. Kyiv : Tsentr navchalnoi literatury.
30. Lovinska, L. H. (2006). Pro natsionalnu oblikovu polityku v Ukraini [On the national accounting policies in Ukraine]. *Economy of Ukraine: Political and Economic Journal*, 4, 22-29.
31. Mishchenko, S. M. (2004). Oblikova polityka v systemi upravlinnia bankom [The accounting policies in the management of the bank] (Unpublished PhD thesis). National Agricultural University. Kyiv.
32. Pushkar, M. S. (2004). Oblikova polityka i zvitnist : navchalnyi posibnyk [The accounting policies and reporting]. Ternopil : Kart-blansh.
33. Pushkar, M. S. (1999). *Tendentsii ta zakonirnosti rozvytku bukhgalterskoho obliku v Ukraini (teoretyko-metodolohichni aspekty)* [Trends and patterns of development of accounting in Ukraine (theoretical and methodological aspects)]. Ternopil : Ekonomichna dumka.
34. Slozko, T. M. (2008). *Orhanizatsiia obliku* [Organization of accounting]. Kyiv : Tsentr navchalnoi literatury.
35. Storozhuk, T. M. (2000). Oblikova polityka pidpriemstv [Accounting policies]. *Bulletin of the Kharkov Polytechnic University*, 2.
36. Chatskis, Yu. D. (2005). *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku* [Accounting organization]. Donetsk : DonNUET.
37. Shvets, V. H. (2004). *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [Theory of Accounting]. Kyiv : Znannia.
38. Bilukha, M. T. (1998). *Kurs audytu* [course audit]. Kyiv : Vyshcha shkola.
39. Butynets, F. F. (2002). *Bukhgalterskyi finansovyi oblik* [Accounting]. Zhitomir : Ruta.
40. Zhytnyi, P. Ye. (2005). *Orhanizatsiino-metodolohichni aspekty oblikovoi polityky* [Organizational and methodological aspects of accounting policy] (Unpublished doctoral dissertation). Eastern National University Vladimir Dal. Luhansk.
41. Shvets, V. H. (2004). *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [Theory of Accounting]. Kyiv : Znannia.
42. Svirko, S. V. (2003). *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh* [Organization of accounting in budgetary institutions]. Kyiv : KNEU.
43. Tkachenko, N. M. (2001). *Teoretyko-metodolohichni problemy formuvannia bukhgalterskoho finansovoho obliku* [Theoretical and methodological problems of formation of accounting bookkeeping]. Kyiv : "ASK".
44. Holov, S. F. (2001). *Bukhgalterskyi oblik za mizhnarodnymi standartamy : pryklady i komentari* [Accounting according to international standards, examples and comments]. Kyiv : Libra.
45. Rozheliiuk, V. M., Pytel, S. V. (2009). Shliakhy vyrishennia problemy formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva [Solutions to problems of formation of accounting policy]. *Ukrainian scientific production journal "Innovative Economy"*, 3, 79-83.
46. Bezrukih, P. S., Bakaev, A. S., Vrublevskij, N. D. (2004). *Buhgalters'kij uchet* [Accounting]. Moskva : Buhgalters'kij uchet.
47. Ruzmaikina, I. V. (2010). Oblikova polityka yak skladova zahalnoi stratehii upravlinnia pidpriemstvom [The accounting policies as part of an overall strategy now running]. *Economist*, 5, 36-42.
48. Storozhuk, O. (2007). Oblikova polityka Ukrainy ta yii vdoskonalennia [Accounting policies of Ukraine and its improvement]. *Journal of Tax Service of Ukraine*, 17, 57-63.
49. Harkova, A. K. (2006). *Uchetnaja politika i ee rol' v formirovanii finansovogo rezul'tata predpriatiia* [Accounting policy and its role in shaping the financial result of the enterprise]. *Paper presented at the meeting of Dnipropetrovsk : Nauka i osvita*, 29-31.

50. Len, V. S. (2006). *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku* [Accounting organization]. Kyiv : Tsentr navchalnoi literatury.
51. *Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva* (2013). Retrieved from <http://dtki.com.ua/show/2cid010244.html> [in Ukrainian].
52. Petruk, O. M. (2005). *Harmonizatsiia natsionalnykh system bukhhalterskoho obliku : monohrafiia* [The harmonization of national accounting systems]. Zhytomyr : ZhDTU.
53. *Klasyfikatsiia vydiv ekonomichnoi diialnosti DK 009:2010* (2010). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/pereliki-/128651.html> [in Ukrainian].
54. *Hospodarskyi kodeks Ukrainy* (2003). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page> [in Ukrainian].
55. Zavhorodnii, A. H., Partyn, H. O. (2003). *Bukhhalterskyi oblik: osnovy, teoriia i praktyka : navchalnyi posibnyk* [Accounting: Fundamentals, Theory and Practice]. Kyiv : Znannia.

Popitich Tetiana  
Senior Lecturer Department of Accounting  
Lviv University of Trade and Economics  
Lviv, Ukraine  
E-mail: [Popitich\\_ok@meta.ua](mailto:Popitich_ok@meta.ua)

## ACCOUNTING POLICY CONCEPTION AND CLASSIFICATION

### Abstract

*Introduction. The increasing role of the accounting system as one component of the general management system influences the formation of new tools to its provision. The last decade in Ukraine is characterized by the transition from the continuous regulation in terms of accounting for the right choice of accounting methods based on professional judgment.*

*The result of this process is the emergence in the national accounting an important instrument as accounting policy. This is a manifestation of a mixed approach to accounting, which at this modern stage becomes widespread and involves a combination of centralized control of its own rules of accounting process that would take into account industry identity and characteristics of the enterprises.*

*Methods. In the search for solutions we used general scientific empirical (observation, description) and theoretical (analysis, synthesis, grouping, generalization) methods, systematic and integrated approaches to more fully research isolate problems and ensure the reliability of the research.*

*Results. When we analyzed the different approaches of scientists to the essence of the concept of "accounting policy" we concluded that the accounting policy is not just a set of methodic for the purpose of reporting, but also is a tool of accounting and management in the enterprise. The types of accounting policy are determined in accordance with the basic classification features.*

*Discussion. The prospects for further research is to develop recommendations to improve the content and structure of accounting policy for the development "accounting constitution of enterprise" and form the most complete set of rules to be enshrined in the internal regulations of the enterprise.*

*Keywords: accounting, reporting, information, accounting policy, organization of accounting, the methodical tools, principles, procedures, the forms of accounting.*



ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ  
ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО  
АНАЛІЗУ І АУДИТУ



INFORMATION SYSTEMS  
OF ACCOUNTING, ECONOMIC  
ANALYSIS AND AUDIT

УДК 658.787  
JEL Classification M4

**Хомовий Сергій**

к.е.н., асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Білоцерківський національний аграрний університет  
м. Біла Церква, Україна  
E-mail: [2serik2@mail.ru](mailto:2serik2@mail.ru)

**Томілова Надія**

к.е.н., асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Білоцерківський національний аграрний університет  
м. Біла Церква, Україна  
E-mail: [nadin.22@meta.ua](mailto:nadin.22@meta.ua)

## СИСТЕМИ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### Анотація

**Вступ.** Використання ефективних систем оптимізації запасів та їх пристосування до специфіки функціонування вітчизняних підприємств надає змогу суттєво зменшити витрати суб'єктів господарювання від яких залежить отримання максимального прибутку та рентабельність підприємства. Основною метою написання даної статті є вирішення спірних питань побудови обліку запасів на підприємствах України, ефективного їх використання та зниження рівня витрат на їх зберігання.

**Методи** дослідження ґрунтуються на використанні математичних методів первинної обробки даних та методі логіко-аналітичних досліджень. Для кращої наочності процесів використано графічні методи. Пропонуються методи дотримання оптимально-необхідного рівня запасів для забезпечення ефективного функціонування господарської діяльності. Проаналізовано види затрат на формування запасів підприємства, визначено їх вплив на фінансово-господарську діяльність і кінцевий фінансовий результат. Дослідження ґрунтувалось на моделюванні управління запасами - модель із фіксованим обсягом (Q-модель) і модель із фіксованим періодом (P-модель).

**Результатом** висвітленої методики є пропозиції оптимізації рівня виробничих запасів на підприємстві.

**Перспективи.** Наведені методи надають можливість одержати бажаний фінансовий результат та підвищити конкурентоспроможність і прибутковість підприємства.

**Ключові слова:** запаси, витрати, система управління запасами, методи обліку запасів, фінансовий результат.

**Вступ.** Для ефективної діяльності підприємств України в сьогоднішніх складних умовах господарювання їх запаси повинні бути оптимальними, оскільки накопичення значного обсягу призводить до замороження коштів на тривалий строк, зниження ліквідності, зростання витрат на утримання, а їх нестача – до простоїв виробництва, незадоволення вимог споживачів, а отже і зниження конкурентних переваг [3, с. 54].

Використання ефективних систем оптимізації запасів та їх пристосування до специфіки функціонування вітчизняних підприємств надасть змогу суттєво зменшити витрати суб'єктів господарювання від яких залежить отримання максимального прибутку та рентабельність підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вирішенням питань організації та методики бухгалтерського обліку виробничих запасів присвячена велика кількість праць українських учених, таких як: Бутинець Ф.Ф., Глібка О.В., Голов С.Ф., Демяненко М.Я., Кірейцев Г.Г., Малюга Н.М., Мурашко О.В., Новодворська В.В., Пушкар М.С., Сайко О.В. та інші. Дослідженню даних питань у своїх працях приділяли увагу й зарубіжні вчені такі як Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт, Р. Ентоні, Дж. Ріс та багато інших. Проте й далі залишається невирішеним питання коректного впровадження бухгалтерського обліку запасів у відповідності до специфіки ведення обліку на конкретних підприємствах.

**Метою** написання статті є вирішення спірних питань побудови обліку запасів на підприємствах України з метою ефективного їх використання та зниження рівня витрат на їх зберігання.

**Методологія дослідження.** Дослідження ґрунтується на використанні математичних методів первинної обробки даних та методі логіко-аналітичних досліджень. Для кращої наочності процесів використано графічні методи. Пропонуються методи дотримання оптимально-необхідного рівня запасів для забезпечення ефективного функціонування господарської діяльності. Проаналізовано види затрат на формування запасів підприємства, визначено їх вплив на фінансово-господарську діяльність і кінцевий фінансовий результат. Дослідження ґрунтувалось на моделюванні управління запасами - модель із фіксованим обсягом (Q-модель) і модель із фіксованим періодом (P-модель)

В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С)БО 9 «Запаси» [2], відповідно до п. 4 «запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством». Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» активи – це ресурси, контрольовані підприємством унаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [7, с. 23].

**Результати.** Основними принципами управління матеріальними ресурсами в умовах ринкової економіки є:

- планування матеріального потоку як цілісного об'єкту управління, що включає в себе всі матеріальні витрати, пов'язані з його рухом;
- використання певної системи для попередження зайвих витрат матеріальних ресурсів;
- впровадження ефективного обліку матеріалопотоку, тобто концентрація зусиль всіх підрозділів на ефективну організацію руху матеріалів, скорочення матеріальних витрат і збільшення прибутку;
- розробка політики всеохоплюючої економії матеріальних ресурсів, максимального залучення в господарський оборот вторинної сировини, прогресивного розвитку виробництва економічних та ресурсозберігаючих видів продукції та технологій;
- створення умов для ефективної діяльності структурних підрозділів підприємства на принципах повного комерційного розрахунку [6, с. 12].

На сучасних підприємствах у бухгалтерському обліку виділяють такі три види запасів як: готова продукція, виробничі запаси, запаси незавершеного виробництва.

Керування наведеними запасами являє собою складний комплекс заходів, спрямований на забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції при мінімізації поточних витрат на їх обслуговування.

Основні витрати та втрати в зв'язку зі збереженням запасів і їхньою відсутністю представлені у таблиці 1.

Таблиця 1

**Витрати, що виникають у зв'язку зі збереженням або відсутністю запасів**

<b>Збереження запасів</b>	<b>Відсутність запасів</b>
заморожені в запасах фінансові засоби	втрати від простою виробництва
витрати на забезпечення спеціально обладнаних приміщень	втрати в зв'язку з відсутністю товару на складі в момент значного попиту на товар
оплата праці спеціального персоналу	втрати від закупівель товарів дрібними партіями по більш високих цінах
витрати, що враховують постійний ризик псування, розкрадань, а також моральне і фізичне старіння запасів	втрата або звуження ринку збуту товарної продукції
витрати, зв'язані з коливаннями кон'юнктури ринку	порушення виробничих зв'язків з підприємствами

*Джерело: [авторська розробка]*

Виходячи з таблиці 1 сучасні підприємства політику керування запасами зводять до двох питань: коли замовляти та у яких кількостях.

Ухвалюючи рішення щодо вибору розміру товарно-матеріального запасу, необхідно приймати до уваги наступні витрати.

1. Витрати зберігання. Ця широка категорія витрат включає витрати на складське устаткування й приміщення, обробку, страхівку, а також витрати, пов'язані із дрібними крадіжками, псуванням, старінням, знецінюванням, податками, і витрати невикористаних можливостей капіталу.

2. Витрати по освоєнню нової продукції. Виготовлення кожного нового продукту пов'язане з одержанням необхідних матеріалів, організацією певних комплексів устаткування, заповненням необхідної документації, виділенням відповідного часу й матеріалів, вилученням попереднього запасу матеріалів.

3. Витрати, пов'язані з попередньо-налагоджувальними роботами при зміні продукції. Якщо б перехід від одного продукту до іншому не був пов'язаний з витратами часу, продукція вироблялася б дрібними партіями. Це дозволило б знизити рівень запасів та привело до економії витрат.

4. Витрати, пов'язані з розміщенням замовлень. Ці витрати відносяться до управлінських витрат, пов'язаних з підготовкою замовлення на покупку або виробництво. Витрати на розміщення замовлень включають облік наявної кількості виробів або матеріалів, обчислення необхідного обсягу замовлення й документальне його розміщення. У суму витрат на розміщення замовлень включаються також витрати, пов'язані з відстеженням виконання замовлень.

5. Втрати, пов'язані з нестачею запасу (дефіцитом). Коли запас якого-небудь виробу або матеріалу вичерпується, замовлення на цей виріб або матеріал або очікує поки його запас буде поповнений, або повинен бути відмінений. Існує певний компроміс між витратами на підтримку рівня запасу та втратами, що є слідством вичерпання запасу. У цьому випадку не завжди вдається домогтися розумного балансу, оскільки часто не можливо оцінити втрачений прибуток, наслідки втрати клієнтів і величину штрафів за несвоєчасне виконання умов контракту [4, с. 315].

Одним з основних напрямів досягнення економії витрат в галузі матеріально-технічного забезпечення є їх скорочення шляхом вироблення ефективної системи управління запасами.

Система управління запасами – це сукупність правил і показників, які визначають момент часу на обсяг закупівлі продукції для поповнення запасів [5, с. 109].

Система управління запасами реалізує організаційну структуру й облікову політику підприємства, що забезпечують підтримку запасу виробів і ефективне керівництво ними. За її

допомогою здійснюється й розробка графіків розміщення замовлень, одержання матеріалів і контроль виконання замовлень.

На сьогодні за кордоном існують дві основні моделі систем керування товарно-матеріальними запасами – модель із фіксованим обсягом (Q-модель) і модель із фіксованим періодом (P-модель) [8, с. 91].

Основне розходження між ними полягає в наступному. У моделі з фіксованим обсягом провадиться чергове замовлення на поставку, коли запас матеріалу знижується до певного рівня. Ця подія може відбутися в будь-який момент, залежно від швидкості споживання матеріалу. Що ж стосується моделі з фіксованим періодом, то в ній здійснюється розміщення чергового замовлення через заздалегідь визначений (контрольний) період часу.

Використання моделі з фіксованим обсягом припускає постійний контроль залишку запасу. Таким чином, модель із фіксованим обсягом являє собою безперервно діючу систему, що вимагає, щоб щоразу, коли проводиться вилучення матеріалів із запасу або додавання їх у запас, обновлялися відповідні записи й виконувалася перевірка, чи досягнутий рівень чергового замовлення. У моделі з фіксованим періодом обчислення залишку запасу проводиться лише після закінчення контрольного періоду часу.

В таблиці 2 перераховані й інші особливості, що впливають на вибір підприємством тієї або іншої системи.

Модель із фіксованим періодом у середньому має більший запас виробів, оскільки його повинно вистачити до моменту наступної поставки, що здійснюється через фіксований інтервал поставок (T). У моделі з фіксованим обсягом чергові поставки здійснюються по потребі, а додаткового запасу створювати не потрібно.

Таблиця 2

**Особливості вибору конкретної моделі підприємством**

Характеристика	Q-модель	P-модель
Обсяг замовлення	Q – постійна величина (щораз замовляється та сама кількість)	q – змінна величина (мінюється при кожному черговому розміщенні замовлення)
Момент розміщення замовлення	R – коли рівень запасу знижується до фіксованого рівня	T – коли минає заздалегідь певний фіксований (контрольний) період часу
Ведення обліку запасу	Щораз, коли проводиться вилучення або додавання матеріалу	Здійснюється тільки після закінчення контрольного періоду
Величина запасу	Менше, ніж у системі з фіксованим інтервалом поставок	Більше, ніж у системі з фіксованим розміром замовлення
Трудомісткість обслуговування	Вище через необхідність безупинно обновляти записи	Значно менша у порівнянні з фіксованим розміром замовлення
Тип виробів	Більш дорогі, критичні або важливі вироби	Всі

Джерело: [8].

Модель із фіксованим обсягом більше підходить для дорогих (важливих) матеріалів, оскільки в ній передбачається більш ґрунтовний контроль за запасами, а отже, й більш швидка реакція на загрозу вичерпання запасу. Також вона забезпечує й менший середній розмір запасу.

Модель із фіксованим обсягом має більшу трудомісткість обслуговування, оскільки кожне додавання або вилучення матеріалу повинне реєструватися в системі.

У більшості підприємств що розвиваються потреба в запасах є змінною величиною, яка коливається щоденно. У зв'язку із цим підприємствам необхідно мати резервний (буферний) запас,

що забезпечує певний рівень захисту від дефіциту виробів. Резервний запас можна визначити як величину запасу, постійно підтримувану додатково до очікуваної потреби. У випадку нормового розподілу коливань потреби це буде середнє значення відхилень.

У науковій літературі сьогодні виділяють два підходи до визначення потреби в такому запасі. Перший підхід – це розрахунок через імовірність того, що потреба перевищить певну величину. При цьому встановлюють такий рівень резервного запасу, щоб імовірність того, що потреба перевищить потрібну кількість виробів, була не вище 5 %. Другий підхід – ґрунтується на визначенні очікуваної кількості виробів, яких підприємству може не вистачити. При цьому встановлюють такий рівень запасу, щоб можна було задовольняти не менше ніж 95 % замовлень на дану продукцію, тобто дефіцит виробів буде існувати лише протягом 5 % загального часу діяльності підприємства.

Розглянемо визначення оптимальної величини замовлення, використовуючи спрощену модель, наведену на рисунку 1.

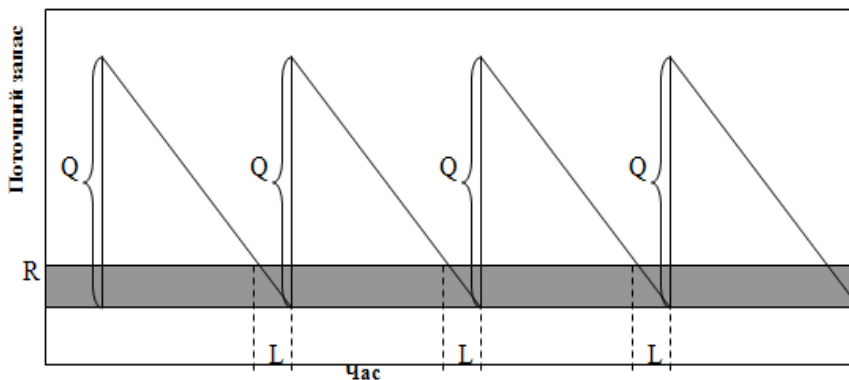


Рис. 1. Основна модель системи з фіксованим обсягом

Поточний запас матеріалу, як показано на рисунку 1 змінюється зубчасто, і при його зниженні до рівня R (час замовлення), розміщується повторне замовлення. Замовлені вироби будуть отримані через інтервал часу L, що у такій моделі залишається незмінним [1, с. 89].

Для розробки специфічної моделі керування запасами для окремого підприємства, на наш погляд, необхідно встановити функціональний взаємозв'язок між цими змінними. У такому випадку нас цікавлять загальні витрати на створення запасів, які можна виразити наступним рівнянням: Сумарні річні витрати = Річні витрати на закупівлю + Річні витрати на розміщення замовлень + Річні витрати на зберігання, або

$$TC = DC + \frac{D}{Q} S + \frac{Q}{2} H , \quad (1)$$

де TC – сумарні річні витрати;

D – річна потреба в матеріалі;

C – ціна одиниці закупленого матеріалу;

Q – кількість матеріалу, який необхідно замовити;

S – витрати на розміщення одного замовлення;

H – річні витрати зберігання одиниці середнього запасу матеріалу.

Найчастіше витрати на зберігання запасів визначаються як відсоток від ціни матеріалу, тобто  $H = I \cdot C$ , де I – відсоток від ціни C.

Єдиною вимогою до рівняння 1 є припущення, що замовлена кількість виробів буде отримана однією партією.

Результатом дослідження є створення на підприємстві оперативної системи управління запасами на основі використання новітніх методів.

**Висновки і перспективи.** Отже ефективне управління запасами дозволяє знизити тривалість виробничого і операційного циклу, зменшити поточні затрати на їх зберігання, вивільнити з поточного господарського обороту частину фінансових коштів та реінвестувати їх в інші активи.

#### Список використаних джерел

1. Абрамчук, В. С. Математичні методи і моделі в економіці [Текст] / В. С. Абрамчук, О. М. Соя. – Вінниця: Вінницький державний педагогічний університет імені Михайла Коцюбинського, 2010. – 174 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Текст] : офіц. текст. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 10.03.2016) – Назва з екрана.
3. Гаврик, О. Ю. Теоретичні підходи до визначення категорії «ефективність» [Текст] / О. Ю. Гаврик // Стратегічні пріоритети економічного розвитку агросфери : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (6 листопада) / БНАУ. – 2014. – С. 54-55.
4. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] / С. Ф. Голов. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
5. Іваненко, О. В. Моделі та методи управління запасами на підприємстві в умовах невизначеності [Текст] / А. О. Фоменко, О. В. Іваненко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – №4(16). – С. 108-111.
6. Хоменко, Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності [Текст] / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
7. Шевченко, Н. С. Управління витратами, оборотними коштами та виробничими запасами [Текст] / Н.С. Шевченко, А. Ю. Черних. – Курськ: Курськ. держ. тех. ун-т, 2000. – 154 с.
8. Wnuk-Pel, T. Changes in company's management accounting systems [Text] / T. Wnuk-Pel // Eurasian journal of business and economics. – 2010, Vol. 3. – Issue. 6. – P. 85-111.

#### References

1. Abramchuk, V. S., & Soja, O. M. (2010). *Matematychni metody i modeli v ekonomici* [Mathematical methods and models in economics], Vinnycja, Ukraine: Vinnytsia State Pedagogical University.
2. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 «Zapasy» [Regulations (standard) accounting 9 "Inventories"]. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Gavryk, O. Ju. (2014). *Teoretychni pidhody do vyznachennja kategorii «efektyvnist'»* [Theoretical approaches to the definition of «efficiency»]. Paper presented at the meeting of BNAU, Bila Tserkva (Ukraine).
4. Golov, S.F. (2006). *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv : Libra.
5. Ivanenko, O. V., & Fomenko, A. O. (2011). Modeli ta metody upravlinnja zapasamy na pidpryjemstvi v umovah nevyznachenosti [Models and methods of inventory management at the plant under uncertainty]. *Visnyk Berdjans'kogo universytetu menedzhmentu i biznesu*, 4(16), 108-111.
6. Homenko, N. V., Karpenko, O. V., & Veryga, Ju. A. (2008). *Tovarni zapasy : problemy obliku ta zvitnosti* [Inventories : Issues Accounting and Reporting], Poltava, Ukraine: RIO PUSKU.
7. Shevchenko, N. S., Chernyh, A. Ju. (2000). *Upravlinnja vytratamy, oborotnymy koshtamy ta vyrobnychymy zapasamy* [Managing costs, working capital and inventory]. Kurs'k, Russia : Kurs'k. derzh. teh. un-t.
8. Tomasz, Wnuk-Pel (2010). Changes in company's management accounting systems, *Eurasian journal of business and economics*, 3, 85-111.

Homovij Sergii  
PhD (Ekon), Associate Professor, Assistant Lecturer  
Department of Accounting and Audit  
Bila Tserkva National Agrarian University  
Bila Tserkva, Ukraine  
E-mail: [2serik2@mail.ru](mailto:2serik2@mail.ru)



Tomilova Nadiia  
PhD (Ekon), Associate Professor, Assistant Lecturer  
Department of Accounting and Audit  
Bila Tserkva National Agrarian University  
Bila Tserkva, Ukraine  
E-mail: [nadin.22@meta.ua](mailto:nadin.22@meta.ua)

## THE SYSTEMS OF STOCKS ACCOUNTING IMPROVEMENT AT AN ENTERPRISE

### *Abstract*

*Introduction.* The reduce of business entities costs due to using of efficient systems of stocks optimization and their adaptation to the specific operation of enterprises are discussed in this research. The main purpose of this article is resolving disputes of accounting for stocks at the Ukrainian enterprises, their efficient using and reducing the costs of storage.

*Methods* based on the using of mathematical methods of primary data and the method of logical and analytical research. We have used graphical methods for better representation of processes. The methods of compliance optimum and needed level of stocks for ensure the effective functioning of the business activity has been proposed in article. The types of costs on the formation of stocks of enterprises analyzed. The impact of types of costs on financial and economic activities and the financial result was identified. The basic models of cost management such as model with a fixed volume (Q-model) and model with a fixed period (P-model) were considered.

*Results.* The optimization of the level for stocks in an enterprise is the purpose result.

*Discussion.* These methods are enable to receive the desirable financial results and to increase the competitiveness and profitability of an enterprise.

*Keywords:* stocks, costs, management system of stocks, methods of accounting stocks, financial result.





УДК 657  
JEL Classification M 41

**Дем'янюк Інна**  
старший викладач кафедри фінансів і кредиту  
Житомирський національний агроекологічний університет  
м. Житомир Україна  
E-mail: [i.demianyk@mail.ru](mailto:i.demianyk@mail.ru)

## МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ РАЦІОНАЛЬНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У РОЗРІЗІ ВПЛИВУ НА ПРОЦЕС ВИРОБНИЦТВА

### Анотація

**Вступ.** Науково технічний прогрес — безперервний процес сьогодення, який заохочує підприємців тримати руку на пульсі еволюційного життя, аби мати змогу задовольняти потреби вибагливих споживачів. Процес введення у виробництво нових методик та технологій зумовлених вищенаведеними факторами потребує конструктивного підходу до використання засобів праці. Базисом бажаних перетворень є ефективне та раціональне використання матеріально-технічної бази в комплексі з оборотними активами та трудовими ресурсами, що має прямий вплив на якість та обсяги виробництва. Від якості структури необоротних активів (виробничих) та від рівня відповідності плановим нормам виробництва залежить фактичний результат. Організація процесу виробництва в такий спосіб, щоб дотримувалось оптимальне співвідношення витрачених оборотних активів, трудових ресурсів, фонду часу за максимальної потужності виробничих необоротних активів є основним завданням управлінського аналізу об'єктів необоротних активів у розрізі виробництва.

**Методи.** В процесі дослідження використовувались загальнонаукові та діалектичні методи пізнання.

**Результати.** В статті систематизовано та проаналізовано погляди науковців та вчених на існуючі методики проведення управлінського аналізу ефективності та раціональності використання об'єктів необоротних активів. Встановлено джерела формування інформації для проведення управлінського аналізу об'єктів виробничих необоротних активів. Запропоновано трирівневу методику проведення управлінського аналізу технічного забезпечення виробництва із роз'ясненням кожного етапу його проведення. Виділено завдання суб'єктів управлінського аналізу на кожному етапі запропонованої методики. Встановлено факт тісного взаємозв'язку між показниками фондоозброєності, фондовіддачі та продуктивності праці, який наочно відображено формулою.

**Перспективи.** Отриманий науковий результат формує підґрунтя проведення подальших наукових досліджень за визначеною тематикою, зокрема в частині впливу нематеріальних активів та фінансових довгострокових необоротних активів на виробничий процес.

**Ключові слова:** управлінський аналіз, необоротні активи, фондовіддача, фондоозброєність, механізація виробництва, автоматизація виробництва, вікова структура основних засобів.

**Вступ.** Необоротні активи підприємства формують виробничо-технічну базу забезпечення процесу виробництва. Від раціональності їх використання, оновлення, структуризації та обслуговування залежить масштабність, якість та продуктивність виробництва. Витрати на обслуговування та утримання об'єктів виробничих необоротних активів мають прямий вплив на собівартість вихідного продукту, а отже – на фінансовий результат підприємства в цілому. Відповідно обсяг оптимального виробництва залежить від рівня ефективності використання виробничих необоротних активів, індикатором визначення якого є управлінський аналіз.

В умовах нестабільності економічної ситуації в країні питання ефективності використання необоротних активів актуалізувалось, найбільш гостро повстали питання змін технологій виробництва, пошуку додаткових галузей функціонування, це зумовлює потребу вирішення питань щодо доцільності закупівлі нових об'єктів необоротних активів та раціональності використання наявних. Вищенаведені факти свідчать про актуальність пошуку методики проведення управлінського аналізу стану та ефективності використання об'єктів необоротних активів у розрізі їх впливу на виробництво.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням питань ефективності використання необоротних активів займалися наступні науковці та вчені: Вихрущ В.П., Комар Е.Е., Круш П.В., Клименко О.В., Манівчук Я., Мочерний С., Мазуркевич І.О., Поддєрьогіна А., Подвігіна В.І., Петрова І.В., Покропивний С.Ф., Маркарян Е.А., Маркарян С.Е., Герасименко Г.П., Неміш Ю.В., Скляренко В.К. та Пруднікова В.М., Пожуєва Т.О. та Швець Ю.В. та ін.

Не применшуючи значень наукових досягнень попередників варто зазначити, що єдина методика управлінського аналізу використання необоротних активів у розрізі впливу на виробництво донині відсутня, що обґрунтовує актуальність проведення дослідження.

**Мета.** Наукове дослідження полягає у розробці ефективної методики проведення управлінського аналізу раціональності використання необоротних активів у розрізі впливу на виробництво.

**Методологія дослідження.** При дослідженнях методики управлінського аналізу необоротних активів у розрізі впливу на процес виробництва було використані загальнонаукові та діалектичні методи дослідження: спостереження, узагальнення, порівняння, синтезу та аналізу, системного і комплексного підходу, табличний та інші.

**Результати.** Проведення управлінського аналізу стану та якості елементів технічного оснащення господарської одиниці призводить до покращення показників ефективності виробничої складової у зв'язку з усуненням прогалин щодо раціональності їх використання.

Результат організованого управлінського аналізу стану та ефективності використання виробничих необоротних активів повинен виражатись у:

- виявленні виробничо-технічного потенціалу і об'єктивній оцінці рівня раціональності його використання;

- формуванні планових показників об'ємів виробництва з урахуванням реальних даних щодо рівня максимальної потужності елементів виробничих необоротних активів у фактичний період та період, що планується, за кількісними і якісними, абсолютними і відносними показниками;

- прийнятті ефективних та обґрунтованих рішень в частині оптимізації процесу виробництва за рахунок удосконалення методики використання необоротних активів.

Отже, метою проведення управлінського аналізу стану організаційно-технічних елементів впливу на виробництво є виявлення, нарощення та раціональне використання виробничо-технічного потенціалу задля оптимізації ефективної технології виробництва, розширення номенклатурної групи, зниження собівартості готової продукції, з дотриманням принципу мінімізації витрат, на підставі даних отриманих в результаті аналізу фактичних показників потужності необоротних активів. Прогнозованими наслідками впровадження управлінських рішень за результатами управлінського аналізу стану необоротних активів є покращення методики

використання наявної та впровадження додаткової необхідної техніки, покращення технологій виробництва, впровадження передових методів організації праці та виробництва.

Таким чином, від якості проведення управлінського аналізу структури необоротних активів залежить достовірність планування процесу виробництва в частині формування планових величин витратання сировини та матеріалів (відповідно об'ємів їх закупівлі), комплектації трудових та інвестування фінансових ресурсів, планування об'ємів вихідної готової продукції, калькуляції собівартості, прогнозування фінансового результату.

Ряд вчених, зокрема, Е.А. Маркарян, С.Е. Маркарян, Г.П. Герасименко досліджуючи питання управлінського аналізу необоротних активів зазначили, що основними джерелами формування вхідних даних є бізнес-плани та операційно-технічна звітність. В них міститься інформація про терміни виконання плану, доцільність закупівлі і впровадження нової техніки та технологій, розрахунки планових затрат на проведення науково-технічних досліджень та прогнозування їх ефективності, положення щодо удосконалення виробництва та управління [1, с.41-42]. Натомість інформаційне підґрунтя розрахунку економічних показників формують дані фінансової та внутрішньої управлінської звітності.

Неміш Ю.В. пропонує об'єднувати показники стану й ефективності використання основних засобів у шість наступних груп: забезпечення підприємства основними засобами; оцінки технічного стану основних засобів; інтенсивності руху основних засобів; оцінки використання активної частини основних засобів; узагальнюючі показники; управлінські показники. Зазначимо, що до управлінських показників науковець відносить: коефіцієнт реальної вартості основних засобів в активі підприємства та коефіцієнт мобільності [2, с. 75-81].

В свою чергу, науковці В.К. Склярєнко та В.М. Пруднікова дійшли висновку, що ефективність використання основних засобів слід визначати за чотирма видами показників: показники екстенсивного використання основних засобів; показники інтенсивного використання основних засобів; показники інтегрального використання основних засобів; узагальнюючі показники використання основних засобів, які характеризують ремонтні аспекти в цілому по підприємству [3].

Враховуючи результати наукових здобутків попередників, управлінський аналіз стану та ефективності використання необоротних активів у розрізі впливу на виробництво пропонуємо проводити за етапами (рис. 1.).



**Рис. 1. Етапи проведення управлінського аналізу технічного забезпечення виробництва\***

*\* власна розробка автора*

Перший етап – *структурне дослідження стану виробничих необоротних активів* – має діагностичний характер, потреба у його проведенні зумовлена необхідністю управлінського апарату оперувати фактичними даними про структурні характеристики всіх складових виробничих необоротних активів. Проведення аналізу рекомендується починати з оцінки кількісних та якісних характеристик складових необоротних активів.

Ключовими завданнями управління на визначеному етапі є:

- аналіз вікової структури необоротних активів;
- забезпечення процесу своєчасного оновлення необоротних активів (із врахуванням ступеню зношеності);
- встановлення допустимої норми питомої ваги пасивних активів у складі виробничих необоротних активів;
- виявлення внутрішніх резервів та розробка планів щодо ймовірності та доцільності активізації об'єктів основних засобів у майбутньому.

У результаті виконання вищенаведених завдань управлінці оперуватимуть достовірною інформацією про: відповідність структури виробничих необоротних активів плановим параметрам виробництва, ефективність використання технічного оснащення, дієвість форм та методів відновлення основних засобів та їх відповідність вимогам технологій виробництва.

Практичне здійснення управлінського аналізу структури необоротних активів на визначеному етапі полягає у розрахунку коефіцієнта оновлення, визначенні ступеня зношеності структурних елементів, діагностиці структури на предмет наявності активного і пасивного технічного оснащення. Коефіцієнт оновлення показує рівень інтенсивності процесу «омолодження» технічної бази виробництва.

Ступінь зношеності об'єктів основних засобів визначається відношенням суми нарахованого зносу за весь період використання основних засобів до їх первинної чи переоціненої вартості. Ступінь зносу основних засобів характеризує їх вік та можливість подальшого використання, інтенсивність відновлення основних засобів – інтенсивність введення в дію нових основних засобів [2, с. 75-81].

Аналіз вікової структури призводить до встановлення термінів своєчасного оновлення об'єктів необоротних активів, що сприяє уникненню простою у виробництві за причиною зношеності та недієвості технічної бази. В процесі проведення аналізу вікової структури об'єктів необоротних виробничих активів здійснюється їх групування за видами та строками служби. У загальному обсязі одиниць дієвого обладнання вираховується питома вага кожної з груп. Задля визначення рівня моральної зношеності виробничої технічної бази потрібно співставити фактичні строки використання об'єктів з нормативними.

Досліджуючи питання управлінського аналізу екстенсивного та інтенсивного використання виробничого обладнання Пожуєва Т.О. та Швець Ю.В. рекомендують проводити його окремо у розрізі старої та нової техніки, це забезпечить можливість визначити ефективність впровадження нової техніки [4, с. 39]. Науковці зазначають, що інтенсивний шлях використання основних фондів діючих підприємств включає їх технічне переоснащення, підвищення темпів оновлення основних фондів. Натомість поліпшення екстенсивного використання основних фондів припускає, з одного боку, збільшення часу роботи діючого устаткування в календарний період (протягом зміни, доби, місяця, кварталу, року), а з іншого – збільшення кількості та питомої ваги діючого устаткування в складі усього устаткування, що є в наявності на підприємстві й у його виробничій ланці [4, с.39].

Систему показників екстенсивного використання формують: коефіцієнт залучення у виробництво устаткування, коефіцієнт змінності режиму роботи устаткування, коефіцієнт використання устаткування в часі [5, с. 188].

Обов'язковим пунктом виконання управлінського аналізу на визначеному етапі є вирахування питомої ваги об'єму активного обладнання у загальній кількості та вартості виробничих необоротних активів, це призводить до виявлення недієвих (пасивних) активів та прийняття рішень щодо доцільності їх подальшого використання: ремонту, модернізації, списання.

Другий етап – *розрахунок та аналіз показників ефективності використання об'єктів основних засобів* – є коефіцієнтним та характеризується формуванням точних даних щодо показників потужності організаційно-технічної бази виробництва, представлених розрахунком

показників фондівддачі, фондомісткості, фондоозброєності та рентабельності виробничих необоротних активів. Розглянемо детальніше про значення цих показників:

– показник фондівддачі відображає суму чистого доходу від реалізації на одну гривню основних засобів;

– показник фондомісткості визначає вартість виробничих необоротних активів, що припадає на одиницю вартості продукції;

– показник фондоозброєності відображає відношення середньорічної вартості необоротних активів до вартості валової продукції у порівняльних цінах;

– показник рентабельності визначає суму валового прибутку на одну гривню основних засобів.

За результатами розрахунку вищенаведених показників суб'єкти управління матимуть можливість встановити розмір реальної вартості основних засобів (ефективних, виробничих) у загальній вартості активів підприємства та встановити тенденції впливу руху та відновлення необоротних активів на вартість та оборотність оборотних активів.

Таким чином, при аналізі технічного рівня забезпеченості виробництва на досліджуваному етапі важливим є встановлення тенденції впливу структурних змін необоротних активів на загальну величину показників фондівддачі та обсягів виробництва. Задля оперування достовірними і об'єктивними даними на рахунок вищенаведеного необхідно провести аналіз динаміки фондоозброєності працівників у найбільш заповнену зміну.

Отже, можемо констатувати факт тісного взаємозв'язку між показниками фондоозброєності, фондівддачі та продуктивності праці:

$$Wr = \frac{Q}{r} = \frac{Q}{F} \cdot \frac{F}{r(max)} \cdot \frac{r(max)}{r}, \quad (1)$$

$Wr$  - середньорічний виробіток продукції на одного робітника;

$r$  - середньоспівска кількість працівників;

$F$  - середньорічна вартість основних засобів;

$r(max)$  - середньоспівска кількість працівників у найбільш загружену зміну [6, с.44].

Таким чином, зростанню продуктивності праці та збільшенню об'єму випускової продукції передує підвищення значень показників фондівддачі та фондоозброєності. Розрахунок за вищенаведеною формулою сприяє встановленню впливу змін за всіма вхідними показниками, зокрема, в частині оцінки наслідків впливу коефіцієнта змінності динаміки фондівддачі та фондоозброєності на продуктивність праці і об'єми виробництва.

Управлінський аналіз на визначеному етапі варто здійснювати у наступній послідовності:

– оцінка основних технологічних показників виробництва з метою встановлення факту дотримання їх прогнозованих величин та виявлення реальних перспектив прогресивності та економічності виробництва;

– коефіцієнтний аналіз стану, руху та ефективності використання складових виробничих трудових та необоротних ресурсів;

– розробка основних напрямів вдосконалення технології виробництва у майбутньому за результатами оцінки фактичного стану організаційно-технічного забезпечення.

Ефективне проведення управлінського аналізу використання у виробництві основних засобів ймовірно сприятиме зниженню показників трудомісткості, матеріалоємності та, відповідно, собівартості продукції. До того ж, в результаті проведення порівняння фактичних затрат часу та оборотність матеріалів за звітний період, із фіксуванням норм витрат та базисного рівня, можна встановити ступінь прогресивності дієвих норм, що дозволить прийняти міри щодо доцільності застосування нових технологій.

Третій етап – аналіз рівня механізації та автоматизації виробництва – здійснюється із врахуванням кількості залучених трудових ресурсів до механізованої праці, рівня механізації праці, рівня механізації та автоматизації виробництва.

Об'єктом оцінки організаційного рівня виробництва є система показників, яку формують коефіцієнти безперервності виробництва та відношення середньої тривалості технологічного циклу до загальної тривалості виробничого циклу.

Важливим є визначення рівня залучення працівників у механізованій праці, тобто питомої ваги працівників зайнятих механізованою працею у загальній кількості працівників. Коефіцієнт механізації праці знаходиться шляхом розрахунку співвідношення робочого часу витраченого на механізовані роботи та всього відпрацьованого часу на певний об'єм продукції чи робіт.

Коефіцієнт механізації робіт визначається відношенням продукції чи робіт здійснених механізованим способом до загального їх об'єму.

Досліджуючи особливості методики механізації виробництва продукції рослинництва Жорницький С.П. та Мелентьев О.Б. зазначили, що потужну високопродуктивну техніку доцільно використовувати на міжгосподарській основі, або орендувати її у прокатних пунктах з метою виконання спеціальних робіт [7, с. 143-149]. Для вирішення подібних питань, на думку науковців, на підприємстві повинна бути створена спеціальна(сервісна) служба, яка працюватиме на договірних засадах з регіональними технічними центрами чи територіальними дилерами. Вони повинні забезпечити високий рівень технічної готовності машин, навчання фермерів та інших користувачів техніки правилам експлуатації і раціонального використання машин, узагальнення недоліків конструкцій і причин відмов та передачу їх виробникам для усунення цих недоліків і підвищення технічного рівня техніки [8, с. 121-124, 9, с. 72-75].

При аналізі процесу автоматизації виробництва розраховують показники динаміки питомої ваги автоматичних машин і обладнання та коефіцієнти автоматизації робіт та праці вираховані аналогічно коефіцієнтам механізації. Розрахунки здійснюються як по підприємству в цілому, так і по окремим його цехам, напрямам виробництва, виробничим процесам. Аналіз показників за однакові періоди різних років сприятиме встановленню динаміки змін механізації і автоматизації процесів виробництва, порівнянню планових та звітних коефіцієнтів з метою оцінки виконання плану технічного розвитку [10, с.44].

При проведенні управлінського аналізу об'єктів необоротних активів в розрізі впливу структурних зрушень на процес виробництва важливе місце має організація процесу обробки даних в умовах комп'ютеризації. Від якості проведення автоматизованих розрахунків залежить достовірність отриманих даних, і відповідно, доцільність впровадження прийнятих на підставі розрахунків управлінських рішень. Таким чином, рівень технічного забезпечення процесу проведення управлінського аналізу визначається рівнем механізації та автоматизації управлінської праці, який характеризується рівнем комплексної механізації процесу обробки інформації, ступенем автоматизації обробки інформації та підготовки управлінських рішень. Від рівня механізації та автоматизації управлінської діяльності залежить достовірність вхідних даних для розгляду альтернативних шляхів розвитку підприємства в цілому та прийняття оптимальних управлінських рішень у затребуваних розрізах.

**Висновки і перспективи.** Запропонована трирівнева методика проведення аналізу стану та ефективності використання необоротних активів в розрізі впливу на оптимізацію процесу виробництва дозволить: виявити реальний потенціал виробничо-технічного забезпечення процесу виробництва на підприємстві, встановити причинно-наслідкові зв'язки його нерационального використання та прийняти рішення щодо підвищення ефективності використання необоротних активів у виробництві.

За результатами проведення управлінського аналізу за запропонованою методикою управлінські рішення можуть представлятись наступними альтернативними множинами: структурними змінами об'єктів необоротних активів; технологічними змінами процесу виробництва; кадровими змінами в частині трудових ресурсів залучених у виробництві.

**Список використаних джерел**

1. Маркарян, Э.А. Управленческий анализ в отраслях [Текст] : учеб. пособие / Э.А. Маркарян, С.Э. Маркарян, Г.П. Герасименко. – Под ред. проф. Маркаряна Э.А. – М. : ИКЦ «Март», Ростов н/Д : Издательский центр «Март», 2004. – 352 с.
2. Неміш, Ю.В. Систематизація комплексу показників для оцінки стану основних засобів на м'ясопереробних підприємствах [Текст] / Ю.В. Неміш // Економіка та управління АПК. – 2013. – Вип. 11. – С. 75-81.
3. Скляренко, В.К. Экономика предприятия: [Текст] учеб. / В.К. Скляренко, В.М. Прудников. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 528 с
4. Пожуєва, Т.О. Дослідження ефективності використання основних фондів промислового підприємства [Текст] / Т.О. Пожуєва, Ю.В. Швець // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії: Зб. наук. праць. – Вип. 5. – Запоріжжя: Вид-во ЗДІА, 2013. – С. 37-43.
5. Економіка підприємства [Текст] : навч. посібник / За ред. А.В. Шегди. – К. : Знання, 2005 – 432 с.
6. Маркарян, Э.А. Управленческий анализ в отраслях [Текст] : учеб. пособие / Э.А. Маркарян, С.Э. Маркарян, Г.П. Герасименко. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2016. – 304 с.
7. Жорницький, С.П. Стан і перспективні напрями механізації виробництва продукції рослинництва [Текст] / С.П. Жорницький, О.Б. Мелентьев // Вісник Українського відділення Міжнародної академії аграрної освіти – Вип. 3. – Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2015 С. 143-149.
8. Сисолін, П.В. Экологические проблемы присущие традиционным приемам обработки почв и отдельные пути их решения [Текст] / П.В. Сисолін, В.М. Сало, В.З. Мисків // Prezent Si Viitor In Domeniul Mecanizarii Si electrificarii agrikultur ii. – Chisinau, 2000. – С. 121-124.
9. Черновол, М.І. Обґрунтування перспективного напрямку в розробці ґрунтообробних машин [Текст] / М.І. Черновол, В.М. Сало // Вісник інженерної академії України. – К., 1998. – С. 72-75.
10. Управленческий анализ в отраслях [Текст] : учеб. пособие / Под ред. проф. Э.А. Маркарян. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Март, 2007. – 320 с.

**References**

1. Markaryan E.A., Markaryan S.E., Gerasimenko G.P. (2004). *Upravlencheskiy analiz v otraslyakh* [Management analysis in the fields of]. Moscow, Russia: ECC «Mart».
2. Nemish J.V. (2013). Systematyzacija kompleksu pokaznykiv dlja ocinky stanu osnovnyh zasobiv na m'jasopererobnyh pidpryjemstvah [Systematization of indicators for the assessment of fixed assets at meat processing plants]. *Economy and management of agribusiness*, 11, 75-81.
3. Sklyarenko V.K., Prudnikov V.M. (2006). *Ekonomika predpriyatiya* [Economics of Enterprise]. Moscow, Russia: INFRA.
4. Pozhueva T.O., Shvets Y.V. (2013). Doslidzhennja efektyvnosti vykorystannja osnovnyh fondiv promyslovogo pidpryjemstva [The investigation of industrial enterprise main assets rational use]. *Economic Journal of Zaporizhyia State Engineering Academy. Collection of Scientific Research*, 5, 37-43.
5. Shегда A.V. (Ed.). (2005). *Ekonomika pidpryjemstva* [Enterprise Economics]. Kyiv: Znannya.
6. Makaryan E. A. (2016). *Upravlencheskiy analiz v otraslyakh* [Management Analysis in Branches]. Moscow, Russia: KNOPUS.
7. Zhornitskiy S.P., Melentiev O.V. (2015). Stan i perspektivni naprjamy mehanizacii' vyrobnytva produkci' roslynnytva [The state and perspective ways of plant growing mechanization]. *Journal of Ukrainian Department of International Academy of Agrarian Education*, 3, 143-149.
8. Sisolin P.V., Salo V.M., Miskiv V.Z. (2000). Ekologicheskiye problem prisushchiye traditsionnym priyamam obrabotki pochv i otdel'nyye puti ikh resheniya [Ecological problems of tillage traditional methods and ways of their solving]. *Present and future of mechanization and electrification of agriculture*, 121-124.
9. Chernovol M.I., Salo V.M. (1998). Obg'runtuvannya perspektynogo naprjamku v rozrobci g'runtoobrobnyh mashyn [The substantiation of perspective ways in developing soil cultivating machinery]. *Journal of Engineering Academy of Ukraine*, 72-75.
10. Makaryan E.A. (Ed.). (2007). *Upravlencheskiy analiz v otraslyakh* [Management analysis in Branches]. Moscow: «Mart».



Demjanyuk Inna  
Senior Instructor in Finances and Credit  
Zhytomyr National Agroecological University  
Zhytomyr, Ukraine  
E-mail: [i.demianyk@mail.ru](mailto:i.demianyk@mail.ru)

## THE METHODOLOGY OF NONOPERATING ASSETS EFFECTIVE EXPENDITURE MANAGEMENT ANALYSIS IN TERMS OF THEIR IMPACT ON PRODUCTION PROCESS

### Abstract

*Introduction.* Scientific and technical progress is modern continuous process stimulates the entrepreneurs to hold the evolutionary life that enables them to satisfy needs of demanding consumers. The process of new methods and technologies (caused by the above factors) introduction the production needs constructive approach o the use of labour. The basis of the desired transformations is the effective and rational use of material and technical base in complex with current assets and labour resources that influences production quality and quantity.

The actual result depends on the quality of non-operating (productive) assets structure and the rate of production planning rules appropriateness. Production process management of this type for the optimal correlation of current assets, labour resources, time spent under the maximum production power of non-operating assets production are the main tasks of management analysis of non-operating assets in terms of their impact on production process.

*Methods.* In the process of investigation the general scientific and dialectical methods of cognition have been used.

*Results.* The paper systematizes scientific opinions as to the existing methods of conducting management analysis of non-operating assets effective expenditure. The author profounds her own methods of conducting management analysis of non-operating assets rational use in terms of their structural effects on production process.

*Discussion.* The scientific result obtained forms basis to carry out further scientific investigations on formulated topic in particular in the part of intangible and non-operating long-term assets effect on production process.

*Key words.* Management analysis, non-operating assets, assets ratio, capital - labour ratio, production mechanization, production automatization, the age structure of fixed assets.



УДК 657

JEL Classification M41, M16

**Кравчук Наталія**

к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя  
м. Тернопіль, Україна  
E-mail: [ladyiee@yandex.ua](mailto:ladyiee@yandex.ua)

**Співак Сергій**

к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя  
м. Тернопіль, Україна  
E-mail: [spivaksm@ukr.net](mailto:spivaksm@ukr.net)

## ТРАНСФОРМАЦІЯ РОЛІ БУХГАЛТЕРА З УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЕПОХУ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

### *Анотація*

**Вступ.** Процес глобалізації має значний вплив не лише на розвиток світової економіки, а й на побудову міжнародної системи бухгалтерського обліку, що сприяє зростанню ролі бухгалтера в системі управління підприємством, на національному і міжнародному рівнях.

**Методи.** У ході дослідження використано загальнонаукові методи пізнання, конкретно-наукові, методологічні принципи та підходи.

**Результати.** Епоху глобалізації характеризують інтернаціоналізація ринків, досягнення в області інформаційних і виробничих технологій, посилення конкуренції, скорочення персоналу, аутсорсинг, гнучкість організаційних структур і командна робота. Це зумовлює трансформацію системи управлінського обліку та професії бухгалтера з управлінського обліку. Управлінський облік стає невід'ємною частиною процесу управління, бухгалтери з управлінського обліку - важливими стратегічними партнерами з відповідними навиками, що тісно співпрацюють з менеджерами та зосереджені на підготовці інформації для допомоги їм у прийнятті рішень.

**Перспективи.** У результаті децентралізації та делегування повноважень бухгалтер з управлінського обліку допомагає керівництву зарубіжних компаній здійснювати ефективне управління ними. Для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняним суб'єктам господарювання слід звернути увагу на необхідність впровадження системи управлінського обліку відповідно до вимог сучасності.

**Ключові слова:** глобалізація, система управління, управлінський облік, бухгалтер з управлінського обліку, процес прийняття рішень.

**Вступ.** Зміни, що відбулися у світовій економіці за останні десятиліття, призвели до її трансформації і не останню роль у цьому відіграв процес глобалізації. Розвиток новітніх технологій, комунікацій, Інтернет-комерції, розширення банків, компаній, корпорацій та їх вихід на міжнародні ринки інших держав – все це призвело до міжнародної інтеграції та формування глобальних економічної, політичної й фінансової систем. Міжнародна інтеграція зумовила збільшення передачі капіталу через кордони, зростання ролі міжнародної торгівлі в економіці, збільшення кількості міжнародних угод та розвиток міжнародних правил торгівельної політики. Глобалізація має надзвичайний вплив на світову економіку, а також створила безліч політичних проблем.

Проведені дослідження показують, що економічна глобалізація здійснює вагомий вплив на політику різних країн та відіграє значну роль у забезпеченні життєздатності суб'єктів господарювання, а бухгалтерський облік є важливою інформаційною системою, що надає оновлену та актуальну інформацію про зовнішню та внутрішню діяльність фірми. З однієї сторони, процес

глобалізації в цілому здійснює суттєвий вплив на побудову міжнародної системи бухгалтерського обліку, а з іншої – підкреслює глобальні культурні відмінності між країнами.

Так чи інакше, глобалізація впливає на розвиток бухгалтерської справи, стандартів обліку, управління, аудиту та оподаткування. Окрім цього, роль бухгалтера стає більш важливою не лише на корпоративному рівні, а й на національному та міжнародному рівнях.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** З метою розкриття ролі обліку та бухгалтера в системі управління підприємством, на національному і міжнародному рівнях, ми звернулися до вивчення праць зарубіжних вчених-економістів, які досліджували дану проблематику. Зокрема, нами розглянуто публікації Ендрю Дерека Холта, Мухамеда Ахіда, Сігеля, Соренсона, Купера та Дарта, Каролін Ламберт, Семюеля Спонем, Дж. Бернса, Хоппера, Фрідмена, Гранлунда, Лукки тощо. Кожен із них висловлював певні твердження, базуючись на дослідженнях у своїй країні, стосовно того як процес глобалізації впливає на процес управління суб'єктами господарювання, яку роль при цьому відіграє облік, а також професія бухгалтера, які сучасні вимоги, з урахуванням процесу міжнародної інтеграції та глобалізації, ставляться до обліку та бухгалтера взагалі. Оскільки в Україні існує ряд невирішених питань стосовно доцільності впровадження управлінського обліку у практику вітчизняних підприємств, то досвід зарубіжних вчених-економістів у цьому буде надзвичайно корисним.

**Мета.** Основна мета даної статті полягає у висвітленні ролі управлінського обліку та функцій бухгалтера з управлінського обліку в епоху глобалізації та у відображенні їх впливу на ефективність функціонування суб'єктів господарювання із врахуванням зарубіжного досвіду.

**Методологія дослідження.** Для написання цієї статті використані матеріали досліджень зарубіжних вчених-економістів, а також наступні методи наукового пізнання: загальнонаукові (аналіз, синтез, аналогія); конкретно-наукові (методи документалістики); методологічні принципи та підходи (принцип єдності логічного та історичного, хронологічний, термінологічний та системний підходи).

**Результати.** Внаслідок глобалізації, все більше і більше компаній почали виходити на міжнародний рівень здійснення підприємницької діяльності. Інтенсивні темпи розвитку конкуренції та глобалізація ринку викликає потребу у стратегічному позиціонуванні промислових підприємств, що змушує бухгалтерів бути конкурентоспроможними у забезпеченні цього процесу.

Підписання міжнародних торговельних угод збільшує обсяг операцій для відображення їх в обліку та ускладнює сам процес обліку. Однак не надовго, оскільки з появою новітніх технологій розроблено інноваційне програмне забезпечення для простого і швидкого відображення усіх операцій в обліку. Сьогодні стає зрозуміло, що сучасний бізнес не може працювати без використання новітніх технологій. Останні забезпечують безперервне покращення та зростання ефективності функціонування суб'єктів господарювання за рахунок автоматизації усіх бізнес-процесів [18, с. 110].

На сьогодні у суб'єктів господарювання сформовані гнучкі організаційні структури із багатофункціональних менеджерів і бухгалтерів. Крім того, збільшення попиту в акціонерів, клієнтів та інших зацікавлених сторін на отримання додаткової інформації про компанію, вимагає детальної звітності. Варто згадати і про інтернаціоналізацію, та стандартизацію бухгалтерської справи. Оскільки світ стає єдиним цілим, здійснюючи міжнародні операції без кордонів, це викликає необхідність стандартизації бухгалтерської справи з метою забезпечення порівнянності бухгалтерської інформації.

Отже, глобалізація ринків, досягнення в області інформаційних і виробничих технологій, посилення конкуренції, скорочення персоналу, аутсорсинг, гнучкість організаційних структур і командна робота є основними ознаками, що характеризують епоху глобалізації.

У дослідженнях Сігеля і Соренсона згадується, що під натиском глобалізації відбувається зростання конкуренції, розвиток технологій і необхідність в отриманні інформації для потреб управління в найкоротші строки [19]. Цю інформацію можна отримати за допомогою добре налагодженої системи управлінського обліку.

Існує багато визначень управлінського обліку, в яких у різний спосіб описані його цілі, роль та процеси. Традиційно під управлінським обліком розуміють процес передачі інформації менеджерам, а передачу цієї інформації повинен здійснювати бухгалтер з управлінського обліку.

Гарісон, Норін і Брюер дають наступне визначення управлінського обліку: «Управлінський облік зосереджений на передачі інформації менеджерам, тобто людям всередині організації, які спрямовують і контролюють всі операції» [9].

У такий же традиційний спосіб Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (IMA) у 1981 році надає схоже трактування: «Управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі фінансової інформації, що використовується в управлінні, з метою планування, оцінки та контролю, забезпечення належного рівня використання ресурсів в організації та звітування за їх станом. Управлінський облік також включає підготовку фінансових звітів для груп осіб, які не мають відношення до управління: акціонерам, кредиторам, державним та податковим органам».

З огляду на те, що традиційний характер ведення підприємницької діяльності змінився, зміни торкнулися і до професії бухгалтера.

Історично склалося так, що посада «бухгалтер з управлінського обліку» була відокремлена від основної діяльності компанії, і передбачала незначну або ж жодної взаємодії з клієнтами. Вони виконували обмежений обсяг операцій всередині організації та не брали участі в процесі прийняття управлінських рішень. Їх основна роль полягала у поданні інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень, а до обов'язків входило: підготовка бюджетів, перевірка звітів про витрати, підготовка звітів про вартість товарно-матеріальних цінностей, а також узагальнення різноманітних стандартизованих фінансових звітів [19].

Проте, вплив бухгалтерського обліку на процес управління почав проявлятися на початку 1900-х років паралельно з ростом промисловості та появою нових ринків. У 1997 році Флейшман і Паркер характеризують бухгалтера-обліковця як укладача фінансової інформації, що має незначне відношення до процесу управління та прийняття рішень [7].

Бухгалтер з управлінського обліку «вчора» не такий як бухгалтер з управлінського обліку «сьогодні». «Вчора» це був підрахунок, порівняння, реєстрація та складання фінансової звітності для внутрішнього прийняття управлінських рішень. «Сьогодні» бухгалтер з управлінського обліку повинен відігравати головну роль на етапі планування.

Аткінсон зазначав, що інформація, надана бухгалтером з управлінського обліку з метою моніторингу ефективності і продуктивності може спростити оцінку запасів. Ця заява підтримується Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) шляхом видання в березні 1998 року Концепцій звітності з управлінського обліку. Даний етап був першим кроком у розвитку управлінського обліку.

Купер та Дарт дійшли до висновку, що бухгалтер з управлінського обліку відіграє важливу роль в діяльності організації. Він повинен не тільки технічно передавати управлінську інформацію, але й брати участь в ухваленні управлінських рішень, або, принаймні, давати поради менеджерам стосовно вибору найвигіднішого рішення для організації [5].

К. Ламберт та С. Споне виділили той факт, що бухгалтер з управлінського обліку вже давно виконує кілька ролей: (1) обліковує, (2) показує менеджерам на відхилення у роботі організації та (3) здійснює підготовку інформації для вирішення цих проблем [17].

Хоппер зауважив, що у той час як рахівництво та пошук відхилень у роботі організації для цілей менеджменту зосереджені в основному на узгодженості звітності та контролі спірних питань, то підготовка інформації для вирішення цих проблем сконцентрована на забезпеченні керівників бізнес-підрозділів важливою інформацією для прийняття рішень [14].

Хоппер був переконаний, що основні клієнти бухгалтера з управлінського обліку при наданні допомоги у прийнятті управлінських рішень - менеджери середньої ланки. Головним завданням бухгалтера є надання менеджерам необхідних даних для їх самоконтролю.

Фрідмен, Лукка виокремили, що ролі, які виділили К. Ламберт та С. Спонем, відносяться до двох загальноприйнятих уявлень про типового бухгалтера: бухгалтер-обліковець та бізнес-партнер [8].

Ряд науковців розглядають ці ролі у конфронтації [6, 14, 15]. Інші свідчать про те, роль бухгалтера з управлінського обліку, зосередженого на підготовці інформації для вирішення проблем організації, повинна бути домінантною для керівників бізнес-підрозділів в умовах все більшої невизначеності середовища в системі управління підприємством [3, 8, 10, 12].

Наприкінці 1980-х років у різних літературних джерелах відображається як видозмінились ці ролі, що зумовлено переорієнтацією бізнесу на інноваційний управлінський облік, зокрема, на стратегічний управлінський облік, облік витрат за видами діяльності, стратегічне управління витратами, облік витрат за життєвим циклом, облік у конкурентів, аналіз рентабельності покупок, економічну оцінку доданої вартості та японський цільовий облік витрат [3, 4, 11, 16, 20], а також децентралізацією функцій бухгалтера з управлінського обліку. Останні все частіше звітують відповідним бізнес-підрозділам, що є ключовим елементом зміцнення бізнесу.

У книгах науковців зазначається, що поява нових технік в управлінському обліку, зміни в організаційному та бізнес-середовищі мали величезний вплив на зростання ролі бухгалтера з управлінського обліку в компанії, однак багато дослідників все ще розглядали бухгалтера лише як бухгалтера-обліковця. По-перше, внаслідок історичного відставання у деяких країнах роль бухгалтера як ділового партнера повільно впроваджувалась у практику організацій, по-друге, не у всіх організаціях була потреба у бухгалтері як бізнес-партнері.

На сьогодні деякі з сучасних авторів (наприклад, Елтон) все ще притримуються традиційного визначення управлінського обліку зазначеного Інститутом бухгалтерів з управлінського обліку у 1981 році [1]. Однак, з іншої сторони, в поточних дослідженнях та публікаціях все частіше бухгалтери з управлінського обліку описуються як особи, які приймають рішення і співпрацюють із менеджерами.

Внаслідок цього Інститут бухгалтерів з управлінського обліку дещо покращив своє визначення управлінського обліку: «Управлінський облік – це сфера діяльності, що передбачає партнерство (співпрацю) в прийнятті управлінських рішень, шляхом розробки, планування і забезпечення продуктивності систем управління, проведення експертизи фінансової звітності та контролю, з метою допомоги керівництву у розробці і реалізації стратегії організації».

Тобто привертає увагу той факт, що ступінь впливу бухгалтера з управлінського обліку стає все більш вагомим та необхідним для прийняття рішень в організації. До того ж, управлінський облік стає невід'ємною частиною процесу управління, бухгалтери з управлінського обліку - важливими стратегічними партнерами при формуванні команди управління [13].

У 2009 році засоби масової інформації зосередили свою увагу на ролі і іміджу бухгалтерів, що пов'язано із виникненням глобальної економічної кризи у 2008 році. У ці роки було зафіксовано чіткі зміни в положеннях та професійних стандартах. Бухгалтера з управлінського обліку залучено до процесу прийняття та узгодження відповідних стратегічних кроків. Він допомагає менеджерам визначити найважливіших клієнтів, товари-замінники на ринку, оцінити потенціал, достатність грошових коштів для фінансування в стратегії тощо. У прагненні закріпити цю нову роль за собою, бухгалтери з управлінського обліку зосереджують свій час і зусилля на стратегічному управлінському обліку.

Термін «стратегічний управлінський облік» був вперше введений Кен Сіммондс у 1981 році. Вона описує стратегічний управлінський облік як форму управлінського обліку, що опирається на інформацію фінансового та нефінансового характеру під впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовища фірми [1].

Накопичення проблем породжує зміни в професії бухгалтера з управлінського обліку. Це означає, бухгалтерам з управлінського обліку надається все більшого значення в команді управління. Останнім часом все більша увага зосереджується на наданні фінансових консультацій і

порад керівництву, в той час як в минулому цей процес було обмежено лише простою передачею інформації.

Крім того, Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів (AICPA) стверджує, що управлінський облік як практична сфера діяльності поширюється на:

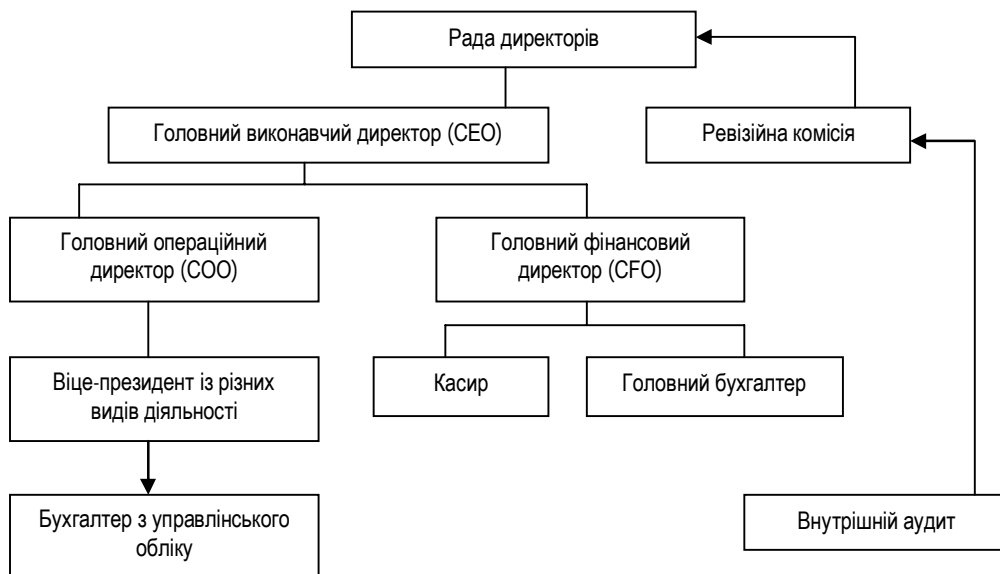
1) Стратегічне управління - просування ролі бухгалтера з управлінського обліку в якості стратегічного партнера в організації.

2) Управління продуктивністю - запровадження практики прийняття бізнес-рішень і управління продуктивністю організації за участю бухгалтера з управлінського обліку.

3) Управління ризиками - необхідність структурування і орієнтація на практику виявлення, вимірювання, управління ризиками і звітування з метою досягнення організацією своїх цілей. Тобто бухгалтер з управлінського обліку звітуючи, проводить в загальному оцінку ризиків управління.

У праці Л. Бембер, К. Браун і Т. Харіссон зазначається, що посада «бухгалтер з управлінського обліку» є додатковою у бухгалтерській службі. Ці спеціалісти необхідні для того, щоб звітувати головному бухгалтеру (котрий відповідальний за загальний стан і ведення фінансового, управлінського та податкового обліку і підпорядкований головному фінансовому директору) [2].

На сьогодні, бухгалтери з управлінського обліку зосереджені по всій компанії і працюють в багатофункціональних командах. Ці команди складаються із працівників, що виконують різні функції в компанії такі як: науково-дослідні роботи (R&D), проектування, виробництво, маркетинг, збут та клієнтська підтримка, та підпорядковуються віце-президентам із різних видів діяльності (рис. 1).



**Рис. 1. Місце бухгалтера з управлінського обліку в структурі організації з точки зору Л. Бембер\***

\* Джерело: [2]

Таким чином, багато зарубіжних авторів стверджують, що у компаніях рідко можна знайти особу, що працює на посаді «бухгалтер з управлінського обліку». Часто багато осіб працюють бухгалтерами в компанії, але в якості бухгалтерів з фінансового обліку, бухгалтерів з обліку витрат виробництва, бухгалтерів з оподаткування або внутрішніх аудиторів. Проте, здатність розробляти й впроваджувати якісний управлінський облік (який охоплює набагато більше сфер діяльності, ніж калькуляція собівартості продукції, яку здійснює бухгалтер з обліку витрат виробництва) насправді є

дуже цінною рисою для фахівців з фінансів, операційних менеджерів, менеджерів з маркетингу, керівників вищої ланки та інформаційних технологів.

Як правило, у дуже великій компанії, кожен підрозділ має головного бухгалтера, якого називають контролером, і велика частина управлінського обліку, що виконується в цих підрозділах, здійснюється під керівництвом контролера. З іншого боку, контролер зазвичай звітує перед віце-президентом з фінансів, який, в свою чергу, звітує перед президентом підрозділу та/або головним фінансовим директором (CFO). Завдяки своєчасній бухгалтерській інформації здійснюється планування, контроль та оцінка подій, що відбуваються в компанії, а всі ці люди відповідальні за її якісне надходження.

У цьому тисячолітті бухгалтер з управлінського обліку не тільки забезпечує необхідною інформацією, він є особою, що приймає рішення, а також є важливим членом команди управлінців, які, в свою чергу, подають своєчасну і важливу інформацію топ-менеджерам. Завдяки цьому бухгалтер з управлінського обліку допомагає керівництву здійснювати ефективне управління компанією.

Зупинимось детальніше, яким чином бухгалтер з управлінського обліку допомагає топ-менеджерам виконувати їх функції, підвищуючи таким чином цінність компанії:

1. Планування. Бухгалтер з управлінського обліку здійснює формулювання цілей та завдань, визначає шляхи їх реалізації за допомогою вибору конкретних методів. Допомагає складати плани на перспективу, забезпечуючи обліковою інформацією, що використовується в процесі прийняття рішень (наприклад, про те, яка продукція повинна бути продана, на яких ринках і по яких цінах), проводить оцінку пропозицій щодо необхідності капітальних витрат. Відіграє дуже важливу роль в короткостроковому плануванні діяльності компанії. Надає дані про минулу діяльність, які могли б бути особливо корисним в якості моделі для майбутньої роботи. Здійснює бюджетування (планування), складає розклади, узгоджує короткострокові плани на всіх бізнес рівнях і гарантує, що плани гармоніюють один з одним. Централізовано зводить різні плани в один загальний план для всього бізнесу (зведений бюджет), і передає його для схвалення вищим керівництвом.

2. Спрямування та організація. Здійснює щоденне спостереження за компанією та моніторинг реалізації планів з метою досягнення корпоративних цілей. Визначає ті елементи організаційної структури, які є найбільш актуальними і необхідними для належного функціонування системи управлінського обліку, що дозволяє підготувати внутрішню систему звітності у відповідності до цієї структури або запропонувати більш підходящу організаційну структуру. У той час як побудова ефективної організаційної структури опирається на повноваження, відповідальність і досвід, управлінський облік спрямований на проектування та впровадження відповідної системи бухгалтерського обліку для кращого визначення і посилення цих зв'язків в організаційній структурі.

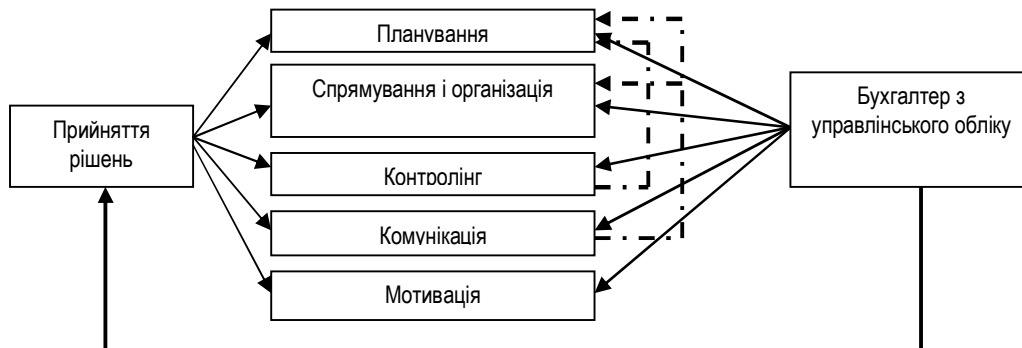
3. Контролінг. Проводить оцінку результатів господарської діяльності відповідно до планів за кожним центром відповідальності, попереджає менеджерів про конкретні ситуації, що відбулись з відхиленнями від плану та здійснює коригування за допомогою низки заходів у відповідності до цілей, визначених компанією.

4. Взаємодія. Створює і підтримує ефективні комунікації та ефективну систему звітності. Здійснює підготовку звітів для менеджерів про ефективність їх комунікацій, висуває на перший план ті питання, які вимагають більш ретельного розгляду («управління за принципом аналізу відхилень» у діяльності).

5. Мотивація. Здійснює бюджетування (планування) і подає звіт про успішність, в якому відображає важливість впливу мотивації на роботу персоналу. Бюджети – це плани, що націлені на мотивацію менеджерів для досягнення ними організаційних цілей. Звіти про успішність спрямовані на мотивацію індивіда до збільшення його продуктивності. Бухгалтер з управлінського обліку бере участь в мотивації персоналу шляхом надання цінної допомоги при визначенні сфер управління з потенційними проблемами та виділяючи ті, які потребують більш детального дослідження.

6. Прийняття рішень. Бухгалтер з управлінського обліку задіяний у процесі прийняття управлінських рішень тому, що він бере участь у всіх попередніх процесах управління (рис. 2).

Отже, всі ці функції відіграють важливу роль в процесі прийняття рішень, тому будь-який менеджер повинен знати, як використовувати бухгалтерську інформацію, подану бухгалтером з управлінського обліку. На основі інтегрованої управлінської звітності компанія має змогу активно діяти та застосовувати профілактичні заходи в системі управління.



**Рис. 2. Вплив бухгалтера з управлінського обліку на функції служби менеджменту в організації \***

*\*Джерело: [власне бачення].*

Роль бухгалтера з управлінського обліку варіюється та залежить від розміру, типу компанії, її культури, сфери діяльності, ринкових умов та інших факторів. Але ці відмінності не змінюють сутності роботи бухгалтера з управлінського обліку, який в даний час несе більшу відповідальність, ніж раніше, в результаті децентралізації та делегування повноважень.

Також бухгалтер з управлінського обліку відіграє важливу роль у розробці і реалізації заходів по запобіганню фактів шахрайства та в удосконаленні системи внутрішнього контролю всередині компанії. Як зазначалось вище, бухгалтер з управлінського обліку звітує перед віце-президентом із різних операцій. Ці звіти відображають оцінку ступеня, масштабів і причин шахрайства, загальну оцінку факторів ризику в управлінні, заходи по запобіганню шахрайства, виявлення шахрайства та реагування на шахрайство (CIMA).

Поява нових функцій у бухгалтера з управлінського обліку потребує певних навиків для їх ефективного виконання:

1. Знання фінансового та управлінського обліку;
2. Аналітичні навик;
3. Комунікаційні навик і навик письма;
4. Здатність до групової роботи.
5. Кваліфікація.

Ці навик дуже важливі для бухгалтера з управлінського обліку. Вони допомагають зрозуміти, яка саме інформація їм необхідна для забезпечення потреб управління. Використання фінансових і нефінансових показників, а також застосування ряду необхідних професійних навиків, дозволяє бухгалтеру з управлінського обліку приймати правильні рішення, забезпечити інтеграцію операційного й стратегічного контролю, брати участь у стратегічному плануванні та аналізувати ринок.

**Висновки і перспективи.** Епоха глобалізації призвела до трансформації посади «бухгалтер з управлінського обліку»: з бухгалтера-обліковця бек-офісу до бізнес-партнера фронт-офісу. Бухгалтеру з управлінського обліку необхідно постійно удосконалювати свої знання і навик комунікації в різних сферах та на різних рівнях компанії для забезпечення продуктивної роботи в якості бізнес-партнерів. В умовах глобалізації вітчизняним компаніям, які бажають успішно



функціонувати та бути конкурентоспроможними, слід звернути свою увагу на міжнародний досвід впровадження і функціонування системи управлінського обліку та сучасну роль бухгалтера з управлінського обліку у забезпеченні цього процесу.

#### Список використаних джерел

1. Ahid M. The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization [Текст] / Ahid M. & Augustine A. // *Global Journal of Management and Business Research*. – 2012. – № 15 – P. 43-53.
2. Bamber L. Managerial accounting [Текст] / Bamber L., Broun K. & Harrison T. W. – [First edition]. – Prentice Hall: 2007. – 832 p.
3. Burns J. Management accounting change in the UK [Текст] / Burns J., Ezzamel M., Scapens R. // *Journal of Management Accounting*. – 1999. – № 77 – P. 28-30.
4. Colton S.D. The Changing Role of the Controller [Текст] / Colton S.D. // *Journal of Cost Management*. – 2001. – № 6. – P. 5-10.
5. Cooper Ph. Change in the management accountant's role: Drivers and diversity. Working paper [Електронний ресурс] / Cooper Ph., Dart E. – Режим доступу: <http://www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2009-06.pdf>. – Назва з екрана.
6. Emsley D. Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness [Текст] / Emsley D. // *Management Accounting Research*. – 2005 – № 16. – P. 157-177.
7. Fleischman R.K. What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution 1760-1850 [Текст] / Fleischman R.K. & Parker, L.D. – New York: Garland Publishing Inc., 1997. – 344p.
8. Friedman A.L. The bean-counter stereotype: Towards a general model of stereotype generation [Текст] / Friedman A.L. and Lyne S.R. // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2001. – № 12. – P. 423-451.
9. Garrison R. Managerial Accounting [Текст] / Garrison R, Noreen E & Brewer P. – [Fourteenth edition]. – McGraw-Hill/Irwin: 2011. – 832p.
10. Granlund M. It's a small world of management accounting practices [Текст] / Granlund M. and Lukka K. // *Journal of Management Accounting Research*. – 1998. – № 10. – P. 153-179.
11. Granlund M. Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? [Текст] / Granlund M. and Malmi T. // *Management Accounting Research*. – 2002. – 13(3). – P. 299-321.
12. Granlund M. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context [Текст] / Granlund M. and Lukka K. // *Management Accounting Research*. – 1998. – № 9. – P. 185-211.
13. Hilton R. W. Managerial accounting [Текст] / R. W. Hilton. – [Sixth Edition]. – Open university pres.: 2004.
14. Hopper T. Role conflicts of management accountants and their position within organization structures [Текст] / Hopper T. // *Accounting, Organizations and Society*. – 1980. – №5(4). – P. 401-411.
15. Indjejikian R.J. Business unit controllers and organizational slack / Indjejikian R.J. and Matejka M. [Текст] // *The Accounting Review*. -2006. – № 81(4). – P. 849-872.
16. Jablonsky S.F. Financial Managers: Business Advocates or Corporate Cops [Текст] / Jablonsky S.F. and Keating P.J. // *Management Accounting*. – 1995. – № 8. – P. 21-25.
17. Lambert C. Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective [Текст] / Lambert C., Sponem S. // *European accounting review*. – 2012. – №3. – P.565-590.
18. O' Mahon, A. The changing role of management accountants: evidence from the implementation of ERP systems in large organizations [Текст] / O' Mahon A. & Doran J. // *International Journal of Business and Management*. – 2008. – № 3(8). – P. 109-115.
19. Siegel, G. Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession [Текст] / Siegel G. and Sorensen J.E. – Institute of Management Accountants: 1999. – 101p.
20. Siegel, G. Becoming A Business Partner [Текст] / Siegel G., Sorensen J.E., and Richtermeyer S.B. // *Strategic Finance*. – 2003. – № 85(4) – P. 1-5.

#### References

1. Ahid, M. & Augustine, A. (2012). The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization. *Global Journal of Management and Business Research*, 15, 43-53.
2. Bamber, L., Broun, K. & Harrison T. W. (2008). *Managerial accounting. First edition*. Prentice Hall.
3. Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (1999). Management accounting change in the UK. *Journal of Management Accounting*, 77, 28-30.

4. Colton, S.D. (2001) The Changing Role of the Controller. *Journal of Cost Management*, 6, 5-10.
5. Cooper, Ph., & Dart, E. (2009). Change in the management accountant's role: Drivers and diversity. Working paper. Retrieved from <http://www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2009-06.pdf>.
6. Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16, 157-177.
7. Fleischman, R.K. & Parker, L.D. (1997). *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution 1760-1850*. New York, Garland Publishing Inc.
8. Friedman, A.L. & Lyne, S.R. (2001). The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 423-451.
9. Garrison R, Noreen E, & Brewer P. (2011). *Managerial Accounting*. Fourteenth edition.
10. Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9, 185-211.
11. Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299-321.
12. Granlund, M. & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
13. Hilton, R. W. (2004). *Managerial accounting*. Sixth Edition. Open university pres.
14. Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organization structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401-411.
15. Indjejikian, R.J. & Matejka, M. (2006). Business unit controllers and organizational slack. *The Accounting Review*, 81(4), 849-872.
16. Jablonsky, S.F., & Keating, P.J. (1995). Financial Managers: Business Advocates or Corporate Cops ?. *Management Accounting*, 3, 21-25.
17. Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European accounting review*, 3, 565-590.
18. O' Mahon, A., & Doran, J. (2008). The changing role of management accountants; evidence from the implementation of ERP systems in large organizations. *International Journal of Business and Management*, 3(8), 109-115.
19. Siegel, G., & Sorensen, J.E. (1999). *Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession*. Institute of Management Accountants, p. 1-101.
20. Siegel, G., Sorensen J.E. & Richtermeyer, S.B. (2003). Becoming A Business Partner. *Strategic Finance*, 85(4), 1-5.

Kravchuk Nataliia  
Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor  
Department of Accounting and Audit  
Ternopil Ivan Puluj Technical University  
Ternopil, Ukraine  
E-mail: [ladyiee@yandex.ua](mailto:ladyiee@yandex.ua)

Spivak Sergij  
Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor  
Department of Accounting and Audit  
Ternopil Ivan Puluj Technical University  
Ternopil, Ukraine  
E-mail: [spivaksm@ukr.net](mailto:spivaksm@ukr.net)

## TRANSFORMATION OF THE ACCOUNTANT'S ROLE MANAGEMENT IN THE ERA OF GLOBALIZATION: INTERNATIONAL EXPERIENCE

#### Abstract

*Introduction.* The process of globalization has a significant impact on the global economy's development and building of the international accounting system. It promotes to the growth of the management accountant's role in the business activities across the national and international frontiers.

*Methods.* The study uses general scientific, specific scientific methods of knowledge, methodological principles and approaches.

*Results.* The era of globalization characterize the markets' internationalization, advances in information and production technologies, increased competition, downsizing, outsourcing, flexible organizational structures and teamwork. This causes to the transformation of the management accounting and the profession 'management accountant'. Management accounting is an integral part of the management process and management accountants - important strategic partners with the relevant skills. Management accountants are working closely with managers and focused on preparing information to help them in making better decisions.

*Discussion.* Management accountants help the management of foreign companies implement effective management as a result of decentralization and delegation of authority. National companies should pay attention and implement a system of management accounting in accordance with modern requirements and as result to ensure their competitiveness.

*Keywords:* globalization, management system, management accounting, management accountants, decision making.



УДК 657.411.8: 338.22.021.4  
JEL Classification M400

**Лазаренко Дмитро**

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту  
Донбаський державний педагогічний університет  
м. Слов'янськ, Україна  
E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)

**Сіренко Станіслав**

Старший викладач кафедри обліку і аудиту  
Донбаський державний педагогічний університет  
м. Слов'янськ, Україна  
E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)

## ФОРМУВАННЯ НОВИХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ МЕХАНІЗМІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### *Анотація*

**Вступ.** *Зміни в бізнес-процесах впливають на різноманітність і рівень витрат підприємства, що вимагає вдосконалення методів управління витратами.*

**Методи.** *загальнонаукові методи: аналіз, синтез, моделювання, системний метод, узагальнення; елементи методу бухгалтерського обліку: балансовий метод, звітність, подвійний запис.*

**Результати.** *Розглянуті класифікаційні ознаки різних видів витрат. Акцентовується увага на взаємному кореспондуванні показників форм фінансової звітності. Створено алгоритм визнання витрат. Запропоновано систему визнання доцільності витрат.*

**Перспективи.** *Автоматизація процесу прийняття рішень про віднесення витрат до певного звітного періоду, про доцільність витрат, аналіз продуктивності витрат підприємства та оцінки недоотриманого доходу.*

**Ключові слова:** *витрати, алгоритм, класифікація витрат, управління витратами, форми звітності, операційні витрати, фінансові витрати, доцільність витрат.*

**Вступ.** Господарський суб'єкт підприємницької діяльності (підприємство) в сучасних ринкових умовах являє собою динамічну систему, в якій послідовно відбуваються зміни в бізнес-процесах і, як наслідок зміни в обсязі виробленої продукції, її номенклатури. Дані зміни впливають на різноманітність і рівень витрат підприємства, що вимагає вдосконалення методів управління витратами.

Ефективне управління витратами підприємства вимагає свідомого підходу до господарських операцій, пов'язаних з їх виникненням. Чинним законодавством передбачені певні умови визнання витрат. Однак відмінності їх економічної природи і причини виникнення витрат, а також їх залежність від виду діяльності і ролі в господарському середовищі часто призводять до адміністративних помилок.

В першу чергу це стосується процесу збору, реєстрації та обробки інформації про витрати підприємства, який здійснюється за допомогою бухгалтерського обліку.

Організація управління витратами підприємства є важливою складовою менеджменту підприємства. Управління витратами - це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [11, с. 19].

Крім, того, наявність певних протиріч між фінансовим і податковим обліком не дозволяє адекватно сприймати витрати, як об'єкт управління.

Разом з тим всі витрати підприємства мають типовий (стандартний) характер, що може бути використано в створенні алгоритмів управлінських рішень.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури показало, що якісні рішення з управління витратами можливі на основі обґрунтованої класифікації витрат, що дозволяє простежити процес їх формування.

Стандарти обліку витрат (англ. standards of cost accounting) – один із професійних стандартів, що був рекомендований Робертом Емерсоном для оцінки ефективності роботи організації [8, с.295].

Проблемам управління витратами присвячені наукові праці таких авторів як, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинець, Н.Т. Білуха, В.І. Єфименко, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, В.Г.Ліннік, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г.Чумаченко, В. Говіндараджан, К. Друрі, Д.Г. Сігел, В. Стівенсон, М. Портер, Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.

**Мета.** Автори поставили за мету розглянути в статті типові операції виникнення витрат і виявити взаємозв'язок форм фінансової звітності в момент їх визнання.

Для реалізації поставленої мети автори спробували вирішити такі наукові завдання:

- на підставі використання норм національних положень створити алгоритми прийняття управлінських рішень в момент визнання витрат;
- визначити залежність в питаннях віднесення витрат до певного виду діяльності в залежності від економічного змісту господарської операції;
- виявити критерії віднесення витрат до доцільних і недоцільних і створити схему доцільності витрат.

**Методологія дослідження.** Для розв'язання поставлених завдань і розкриття теми дослідження використовувались загальнонаукові методи пізнання: аналіз, синтез, моделювання, системний метод, узагальнення. Крім того для представлення особливостей взаємозв'язку форм фінансової звітності застосовано елементи методу бухгалтерського обліку, зокрема – балансовий метод, звітність, подвійний запис.

**Результати.** Національні стандарти бухгалтерського обліку НП(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [1].

Згідно з нормами Податкового кодексу витрати - це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податків, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язання, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [2].

На всіх етапах виробничого процесу виникають витрати. Для розуміння того, як управляти витратами, їх необхідно класифікувати. Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами [3, с.197].

Витрати Можна класифікувати за такими ознаками:

- за складом: фактичні, планові або прогнозні;
- по відношенню до обсягу виробництва: змінні, постійні;
- за ступенем усереднення: загальні, середні (витрати на одиницю);
- за функцією управління: виробничі, комерційні, адміністративні;
- за способом віднесення до собівартості: прямі, непрямі;
- за порядком віднесення витрат до періоду генерування прибутку: на продукт, на період [4, с.35].

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. При цьому зміни в балансових рахунках (активи і зобов'язання) в кінцевому підсумку мають призводити до зменшення власного капіталу підприємства (винятком є

зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками). Тобто такого роду операції викликають взаємодію (кореспондування) показників форм фінансової звітності, а саме Балансу (форма №1) та Звіту про фінансові результати (форма №2) (рис. 1).

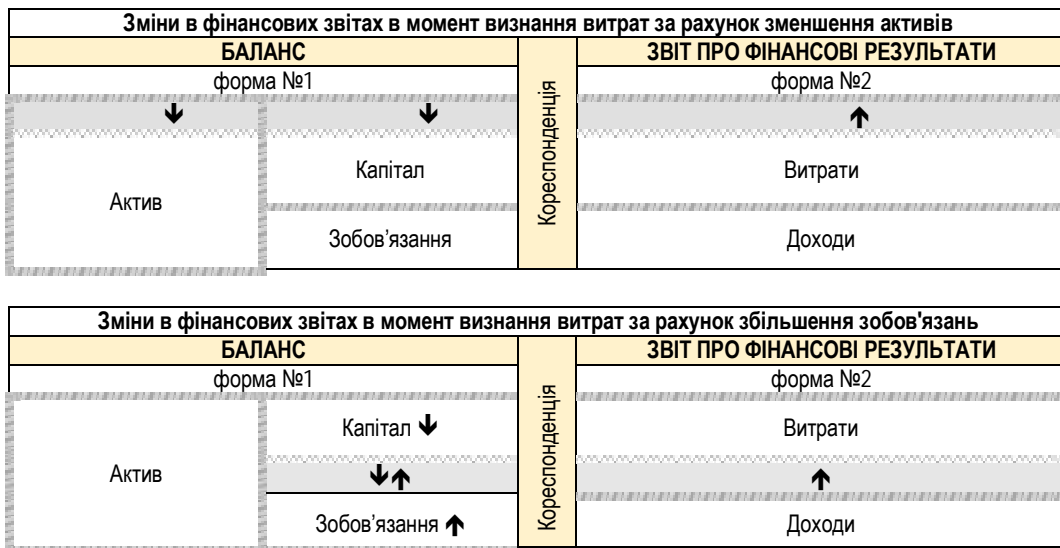


Рис.1. Взаємозв'язок форм фінансової звітності в момент визнання витрат

Створення алгоритмів управлінських рішень засноване на використанні норм національних положень (стандартів) обліку та прийнятої на підприємстві облікової політики (рис. 2).

Подвійний характер відображення господарської інформації передбачає визнання витрат одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені (принцип відповідності доходів і витрат).

У процесі господарської діяльності підприємство здійснює звичайну діяльність (операційна, фінансова та інвестиційна). Віднесення витрат до певного виду діяльності залежить від економічного змісту господарської операції (табл. 1).

Класифікація витрат за економічними елементами дозволяє визначити структуру собівартості і дозволяє проводити цілеспрямовану політику покращення економіки підприємства:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Детальну класифікацію витрат за видами, елементами та іншими ознаками можна знайти в працях економістів Ф.Ф. Бутинця [5, с. 456], Ю.С. Цал-Цалко [6, с. 160].

З точки зору доцільності підприємство здійснює витрати на певні господарські цілі, які згодом пояснюються отриманням доходів. Особливості технологічного процесу можуть викликати побічні витрати (наприклад - відходи виробництва). У цьому випадку підприємство несе недоцільні витрати, однак вони можуть бути виправдані в результаті реалізації отриманих об'єктів. Ці витрати є продуктивними, бо вони спрямовані на створення продукту (роботи, послуги).

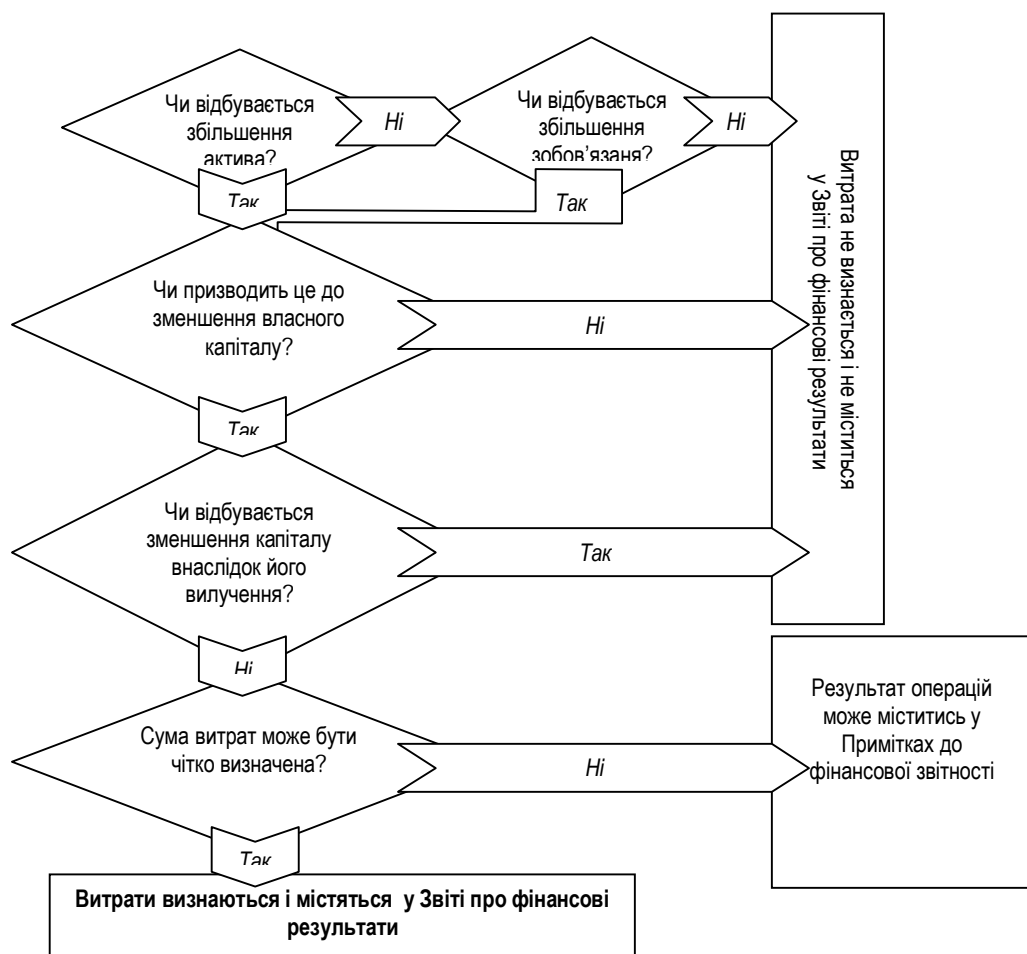


Рис. 2. Алгоритм визнання витрат

Таблиця 1

### Структура витрат господарської діяльності

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (наданням послуг)		Операційні витрати	Витрати звичайної діяльності
Витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу			
Витрати, пов'язані науковими дослідженнями і розробками			
Витрати, пов'язані з реалізацією продукції			
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом		Фінансові витрати	
Витрати по фінансовій оренді			
Інші витрати, пов'язані із залученням капіталу			
Витрати від участі в капіталі			
Витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій		Інші витрати	
Витрати, пов'язані зі зменшенням корисності активів			
Витрати, пов'язані з уцінкою необоротних активів і фінансових інвестицій			
Витрати, пов'язані зі списанням необоротних активів			

Ті витрати, які отримані в результаті технологічних помилок, або виробничих аварій не є доцільними і не виправдовуються доходами. Майже всі надзвичайні події, що мали місце протягом звітного періоду мають негативний вплив і передбачають здійснення непродуктивних витрат. Як правило, ці витрати тягнуть за собою виникнення нових непродуктивних витрат, що пов'язані з виправленням помилок або ліквідацією негативних наслідків. Для підприємства такі витрати є доцільними, однак можливо вони не будуть виправдані доходами (рис. 3).

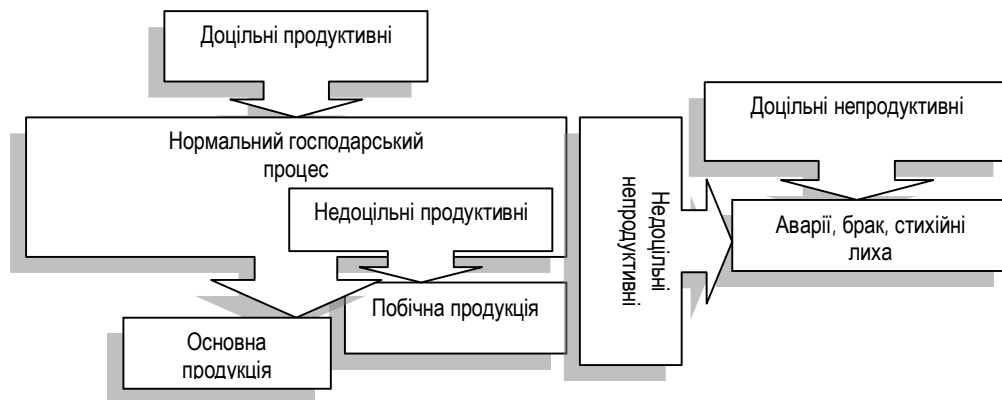


Рис. 3. Схема доцільності витрат

В управлінському процесі необхідно розрізняти витрати і скорочення (недоодержання) доходу. Повернення товарів та знижки при оплаті, торгові знижки необхідно відносити на зменшення доходу.

Крім того, слід розрізняти витрати і скорочення власного капіталу. Вибуття активів і прийняття на себе зобов'язань по операціям з власним капіталом повинні відноситися не до витрат, а відбиватися як зменшення капіталу або його компонентів. Наприклад, витрати, що виникли в момент продажу власних акцій, не є витратами, але є скороченням величини інвестованого капіталу [5, с.245].

**Висновки і перспективи.** Управління витратами можна визначити як систему принципів і методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів. Від величини витрат залежить прибутковість підприємства, тому ефективне управління витратами, яке передбачає мінімізацію їх загальної величини є надзвичайно важливим.

Структура витрат сучасного підприємства є досить складною і різноманітною системою, яка складно піддається стандартним методам управління. Вибуття активів і прийняття на себе зобов'язань ще недостатньо для того, щоб вважатися витратами. Необхідно, щоб існувала економічна мета отримання доходу, навіть якщо зв'язок з доходом може бути лише непрямою. Однак витрати, як об'єкт обліку грають дуже важливе значення у формуванні підсумкових звітних показників, які містяться в формах фінансової звітності.

У даній роботі представлено схему, що дозволяє зіставляти показники двох форм фінансової звітності (Баланс і Звіт про фінансові результати) та (або) перевіряти правильність їх складання.

Результати досліджень можна використовувати для автоматизації процесу прийняття рішень про віднесення витрат до певного звітного періоду, про доцільність витрат, для аналізу продуктивності витрат підприємства та оцінки недоотриманого доходу.

У перспективі необхідно вивчити не менш складне питання створення алгоритмів управління постійними та змінними витратами; прямими і непрямими витратами.



Подальші дослідження можуть бути спрямовані на використання алгоритмів прийняття управлінських рішень у формуванні найбільш прийнятних методів и прийомів ведення облікових процедур з обліку витрат и облікової політики в цілому.

#### Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131> (дата звернення : 15.04.2015). – Назва з екрана.
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/normative/pku.html>
3. Кисіль, Н.М. Особливості обліку витрат у підприємствах будівельної галузі [Текст] / Н.М. Кисіль, О.М. Яворська // Економіка, планування і управління в будівельному комплексі. Науковий вісник. – 2014. № 13. – с.197-201.
4. Хорнгрен, Ч.Т., Бухгалтерский учет: Управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : – Финансы и статистика, 1998. – 410 с.
5. Бутинець, Ф.Ф., Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] / Ф.Ф.Бутинець 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. –912 с.
6. Цал–Цалко, Ю.С. Витрати підприємства [Текст]: навч. посіб. / С. Цал–Цалко. – Київ : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
7. Хендриксен, Э.С., Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – М: Финансы и статистика, 1997. – 574 с.
8. Завадський, Й. С., Економічний словник [Текст] / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О.О. Юшкевич - К: Кондор, 2006. – С.295.
9. Береза, А.М., Інформаційні системи і технології в економіці: Навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни [Текст] / А.М. Береза. - К. : КНЕУ, 2002. — 80 с.
10. Скотнікова Л.П., Бухгалтерський облік та фінансова звітність на підприємстві: Навч.- метод. посібник [Текст] Л.П. Скотнікова, Т.А. Миланич, О.О. Солодовник / — Х. : ВД "ІНЖЕК", 2003. — 327с. : табл. — с. 326-327.
11. Турило, А. М., Управління витратами підприємства : навч. посібник [Текст] / А. М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 120 с.
12. Лазаренко Д.А., Сиренко, С.В. Использование автоматизированных систем в управлении затратами [Текст] / Д.А.Лазаренко, С.В.Сиренко // Економіка: проблеми теорії та практики: Наук.- мет.зб. – Дніпропетровськ : МО-ДНУ. – Вип. 202, Т. II, 2005. – С. 496-500.

#### References

1. National provision (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting" (07.02.2013) № 73. [Electronic resource] – Access mode: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>.
2. Tax Code of Ukraine (02.12.2010). № 2755–VI Available at : <http://www.interbuh.com.ua/normative/pku.html>.
3. Kisil, N.M. (2014). *Osoblivosti obliku vitrat u pidpriemstvah budivelnoi galuzi* [Features of cost accounting in enterprises of construction industry]. Kyiv: Naukoviy visnik.
4. Horngren, CH.T., & Foster, J. (1998). *Buhgalterskiy uchët: upravlencheskiy aspekt* [Accounting: Administrative aspect]. Moscow : Finance and Statistics.
5. Butinets, F.F., (2009). *Bukhhalters'kyi finansovyy oblik* [Accounting Accounting]. Zhitomir: Ruta.
6. Tsai-Tsalko, Yu.S. (2002). *Vitrati pidpriemstva* [The cost of the enterprise]. Kiev : TZUL.
7. Hendryksen, E.S., & Van Breda, M.F. *Teoriya bukhgalters'koho obliku* [Theory of accounting]. Moscow : Finance and Statistics.
8. Zavadsky, J. S., Osovska T.V., & Yushkevich O.O. (2006). *Ekonomichny slovnyk* [Ekonomichny vocabulary]. Kyiv: Kondor.
9. Bereza, A.M., (2002) *Informatsiyni systemy i tekhnolohiyi v ekonomitsi* [Information systems and technologies in economy]. Kyiv : KNEU.
10. Skotnikova, L.P., Milanich, T.A., & Solodovnik, O.O., (2003). *Bukhhalters'kyi oblik i finansova zvitnist' na pidpriyemstvi* [Accounting and financial reporting in the enterprise]. Xarkiv : VD "INZhEK".

11. Turylo, A.M., Kravchuk, Y.B., & Turylo, A.A. (2006). *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva* [Cost management enterprise]. Kyiv: Center textbooks.

12. Lazarenko, D.A., & Sirenko, S.V. (2005). Vykorystannya avtomatyzovanykh system v upravlinni vytratamy [Use of automated systems in the management of expenses]. *MO-DNU, 202 (II)*, 496-500.

Lazarenko Dmitry  
Doctor of Science (Ekon), Professor  
Head of Department Accounting and Auditing  
Donbass State Pedagogical University  
Slovyansk, Ukraine  
E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)

Sirenko Stanislav  
Senior Instructor, Department of Accounting and Auditing  
Donbass State Pedagogical University  
Slovyansk, Ukraine  
E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)

## FORMATION OF NEW ACCOUNTING AND ANALYTICAL MECHANISMS IN THE COST MANAGEMENT SYSTEM

### *Abstract*

*Introduction.* Changes in business processes affecting the diversity and enterprise spending require improving management costs.

*Methods.* General scientific methods of analysis, synthesis, simulation, systematic method, synthesis; elements method of accounting: balance method, accounting, double entry were used.

*Results.* classification features of different costs types were considered. The attention to performance interconnection forms of financial reporting was payed. A recognition algorithm costs were analyzed. The system of determining the costs appropriateness was formulated.

*Discussion.* Automating the process of making decisions on assigning costs to a reference period, on the feasibility of costs, performance analysis and evaluation costs the company lost revenue.

*Keywords:* costs, algorithm, classification of costs, reporting forms, operating cost, cost management, financial expenses, expedient expenses.



УДК 658.511  
JEL Classification M4

**Парасій-Вергуненко Ірина**

д.е.н., професор, професор кафедри обліку

в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

E-mail: [Parasiy\\_vergunenko@bigmir.net](mailto:Parasiy_vergunenko@bigmir.net)

## **АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

### **Анотація**

**Вступ.** Орієнтація економічної політики держави на сталий розвиток суб'єктів господарювання потребує удосконалення аналітичного забезпечення стратегічного управління. Це потребує конкретизації напрямів аналізу операційної діяльності підприємств та розроблення відповідних методик дослідження.

**Методи.** В процесі дослідження використовувались такі загальнонаукові методи як: аналіз і синтез, індукція та дедукція, узагальнення, порівняння.

**Результати.** Уточнено економічну сутність управлінського аналізу та аналізу операційної діяльності, здійснено їх порівняльну характеристику. З метою задоволення потреб стратегічного управління запропоновано розширити предметне поле аналізу операційної діяльності підприємств такими напрямками досліджень як аналіз ринкових можливостей підприємства, в межах якого мають вирішуватись такі завдання: аналіз конкурентоспроможності та конкурентних позицій підприємств на ринку, прогнозування обсягів виробництва та реалізації продукції з урахуванням ринкового попиту на продукцію, аналітичне обґрунтування асортиментної та цінової політики підприємства на основі маржинального аналізу. Виокремлено завдання аналізу операційної діяльності в розрізі дослідження окремих бізнес-процесів.

**Перспективи.** Перспективними напрямками аналізу операційної діяльності, що потребують розроблення методичного забезпечення, є такі: оцінка ефективності реінжинірингових процесів основної діяльності підприємства; аналіз ефективності інновацій; оцінка взаємозв'язку конкурентоспроможності продукції та конкурентоспроможності підприємства в цілому; аналіз соціального розвитку підприємства; комплексний аналіз повноти та ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства.

**Ключові слова:** аналіз, операційна діяльність, управлінський аналіз, бізнес-процеси, конкурентоспроможність, маржинальний аналіз.

**Вступ.** В умовах високої конкуренції та міжнародної інтеграції економічний аналіз перетворився у креативний вид управлінської діяльності, який є необхідною умовою цивілізованих відносин у бізнесі та слугує обґрунтуванням виражених стратегічних управлінських рішень на всіх рівнях управління. Орієнтація аналітичних досліджень однозначно набула стратегічного вектору, а його функції поширились на такі сфери і бізнес-процеси як маркетинг, систему управління якістю, управління персоналом, виробничий, інвестиційний та фінансовий менеджмент, асортиментні програми. Проте концептуальна невизначеність напрямів підготовки професійних аналітиків пояснюється методологічними прогалинами в науковій та освітній сфері, де й досі не має єдиного підходу до розуміння сутності та змістовного наповнення навчальних дисциплін, які формують майбутніх фахівців економічного профілю. Враховуючи високу потребу у таких висококваліфікованих спеціалістах як бізнес-аналітики, слід детально зупинитися на структурі навчальної дисципліни «Аналіз господарської діяльності» з виокремленням її найважливіших змістовних блоків і проблемних питань. Традиційно дана дисципліна включає три кредитно-модульні блоки: теоретичні основи аналізу, фінансовий аналіз, управлінський аналіз. Змістове наповнення таких аналітичних блоків як «теорія економічного аналізу» і «фінансовий аналіз» в науковій та навчально-методичній літературі не викликають дискусій, проте спектр питань, що

пропонуються до вивчення в кредитно-модульному блоці «управлінський аналіз», який, зазвичай, ототожнюють з аналізом операційної діяльності, методики їх досліджень залишаються проблемним полем і платформою нових наукових пошуків. В сучасних умовах економічного розвитку країни даний аспект досліджень набуває особливої актуальності у зв'язку з преваліюванням стратегічного вектору аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питаннями методики аналізу операційної діяльності присвячено наукові праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених як Л.Т.Гиляровська, К.Ф.Ковальчук, Т.Д.Косова І.Д.Лазаришина, Є.В.Мних, О.В.Олійник, Н.С.Пласкова, П.Я.Попович, Г.В.Савицька, В.М.Серединська, І.В.Сіменко, В.Т.Чая, М.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремет, С. І.Шкарабан, Р.К. Шурпенкова та ін. Незважаючи на значний науковий доробок цих вчених в становленні теоретичних, методологічних та організаційних засад аналізу господарської діяльності, методичні та організаційні аспекти аналізу операційної діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням нових завдань сучасної економіки розкриті недостатньо і потребують відповідної систематизації та удосконалення з урахуванням потреб стратегічного менеджменту.

**Метою** даної статті є систематизація спектру завдань, що підлягають вирішенню при проведенні аналізу операційної діяльності підприємств, для розроблення організаційної моделі комплексного дослідження та обґрунтування її методики з урахуванням стратегічного вектору досліджень.

**Методологія дослідження.** Дослідження проблемних питань аналізу операційної діяльності підприємств здійснювалось з використанням таких загальнонаукових методів пізнання як індукція та дедукція, аналіз та синтез, порівняння та узагальнення, деталізація.

**Результати.** Аналіз літературних джерел свідчить, що поділ економічного аналізу на такі два види як фінансовий та управлінський аналіз є достатньо умовним. Фінансовий аналіз базується на даних відкритої інформації фінансової звітності суб'єктів господарювання, може проводитись як внутрішніми, так і зовнішніми аналітиками, і фактично обмежується дослідженням таких напрямів як оцінка ефективності діяльності підприємств, їх фінансової стійкості, ліквідності, платоспроможності, ділової активності, достатності грошових коштів, руху власного капіталу тощо. Враховуючи цільові завдання фінансового аналізу, можна стверджувати про реалізацію такої його функції як оціночно-діагностична, без можливості впливу на причини, що викликають зміну тих чи інших економічних явищ та процесів.

В підручниках та навчальних посібниках з економічного аналізу зазвичай управлінський аналіз ототожнюється з аналізом операційної діяльності. За радянського періоду такий аналіз називався техніко-економічним аналізом. Слід зазначити, що ці два види аналізу мають як спільні характеристики, так і певні відмінності, тому доцільно зупинитися на їх особливостях та предметній сфері досліджень.

В процесі здійснення управлінського аналізу реалізуються не тільки оціночна, контрольна та діагностична функції управління, а й пошукова та консультативна. Це означає, що крім констатації фактів та оцінки діяльності економічних суб'єктів в процесі аналізу виявляються причинно-наслідкові залежності між окремими явищами та процесами, з'ясування яких дає змогу скорегувати окремі бізнес-процеси, тобто слугує інформаційним базисом прийняття управлінських рішень в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності. Ситуаційний управлінський аналіз дає змогу вибрати оптимальний варіант розв'язання управлінських завдань та обрати найкращу тактику досягнення стратегічної цілі. Проте, якщо напрями фінансового аналізу достатньо конкретизовані, то концепція управлінського аналізу та його предметна сфера є об'єктом постійних наукових дискусій у фахових літературних джерелах.

Управлінський аналіз здійснюється всіма службами підприємства з метою отримання інформації, необхідної для планування, контролю, прийняття оптимальних управлінських рішень, розроблення стратегії і тактики з питань фінансової політики, маркетингової діяльності, удосконалення технологічних процесів, процесів матеріально-технічного постачання та організації

виробничого процесу. Відтак, ототожнювати «управлінський аналіз» та «аналіз операційної діяльності», як це іноді робиться науковцями, недоцільно. Так, до сфери управлінського аналізу можуть включатися й проблеми аналітичного забезпечення фінансових рішень, зокрема оцінка фінансового стану, аналіз фінансових результатів та показників рентабельності (прибутковості), які передбачено проводити в межах фінансового аналізу. Водночас, завданнями та важливими напрямками досліджень в межах управлінського аналізу є проведення факторного аналізу зміни основних фінансових показників, що вже виходить за межі загальноприйнятого розуміння завдань фінансового аналізу.

Формування цілісного бачення структури курсу «Аналіз господарської діяльності» передбачає необхідність удосконалення змістовного наповнення такого важливого кредитно-модульного блоку як «аналіз операційної діяльності». Відправним пунктом дослідження стало розкриття економічного змісту поняття «операційна діяльність».

Як відомо, вся діяльність економічних суб'єктів поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну. Такий поділ видів діяльності вперше було визнано при розробленні перших вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», який нині втратив чинність, проте в ньому вперше для вітчизняної облікової практики було ідентифіковано сутність цих видів діяльності. Зокрема, стандартом визначено, що операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [6].

В широкому розумінні «операційною діяльністю» прийнято вважати основну діяльність підприємства, яка пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), забезпечує основну частку доходу і є головною метою створення підприємства [9, с.126].

Напрями операційної діяльності підприємства визначаються, перш за все, специфікою галузі економіки, до якої воно належить. Для більшості підприємств основу операційної діяльності становить виробнича або торгівельна діяльність, яка доповнюється здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності. Разом з тим, інвестиційна діяльність є основною для інвестиційних компаній, інвестиційних фондів та інших інвестиційних інститутів, а фінансова діяльність – для банків та інших фінансових інститутів.

Операційна діяльність підприємства орієнтована переважно на товарний ринок, водночас як фінансова та інвестиційна діяльність здійснюються в основному на фінансовому ринку. При цьому, операційна діяльність пов'язана з різними видами та сегментами товарного ринку, що визначаються технологічними особливостями, специфікою матеріальних ресурсів, складом технологічного обладнання, характером готової продукції. Здійснення операційної діяльності пов'язано з капіталом, вже інвестованим в неї, у той час як інвестування капіталу, що передбачається здійснити є предметом інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Більшістю вчених-аналітиків, зокрема Є.В.Мнихом, С.З.Мошенським, О.В.Олійник Г.В.Савицькою, В.М.Серединською, М.Г.Чумаченком та іншими, предметне поле завдань, що вирішуються в межах аналізу операційної діяльності, окреслене такими аспектами досліджень:

- аналіз динаміки обсягів виробництва та реалізації продукції;
- аналіз виконання плану з виробництва та реалізації продукції та проведення факторного аналізу з визначенням основних чинників впливу на відхилення;
- аналіз якості продукції;
- аналіз комплектності та ритмічності виробництва і реалізації продукції;
- аналіз виконання плану з асортименту та структури випуску продукції; аналіз браку;
- виявлення резервів щодо збільшення обсягу виробництва та реалізації продукції [4; 7; 8; 10].

Господарські операції, які лежать в основі операційної діяльності підприємства, носять регулярний характер, тому саме в процесі операційної діяльності формується основна маса прибутку та грошових потоків. Традиційно, операційна діяльність складається з окремих бізнес-процесів, які здійснюються з використанням ресурсної бази підприємства.

В науковій літературі поняття «бізнес-процеси» трактується неоднозначно, і на сучасному етапі існує багато його визначень, які здебільшого виходять з того, що вони є безперервними, мають певні входи (постачання ресурсів, виникнення ідеї бізнесу, ідеї нового продукту, послуги тощо) і виходи у вигляді продукту, який задовольняє потреби споживачів.

За Великим тлумачним словником сучасної української мови «бізнес» (пер. з англ. «діяльність») – це економічна, комерційна, біржова або підприємницька діяльність, спрямована на отримання прибутку. «Процес» – послідовна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірним порядком; хід розвитку чого-небудь; сукупність послідовних дій, засобів, спрямованих на досягнення певного наслідку (результату) [2, с.80, с.1174]. Поєднання номінальних визначень понять «бізнес» і «процеси» формує первинне розуміння сутності категорії «бізнес-процесів» як сукупності послідовних дій економічного, комерційного, біржового або підприємницького характеру, які зорієнтовані на отримання прибутку [9, с.127].

Заслуговує на увагу визначення, запропоноване М. Хаммером та Дж. Чампі, які пропонують під бізнес-процесами розуміти сукупність різних видів діяльності, у межах яких «на вході» використовується один або більше видів ресурсів, в результаті якої на «виході» створюється продукт, що представляє цінність для споживача [12, с.49]. Подібний підхід до трактування сутності бізнес-процесів базується на функціональному підході, згідно якого бізнес-процес є певним «механізмом», який перетворює «вхідні» ресурси у «результати» на виході. Значний внесок в теорію бізнес-процесів зробили дослідники Т. Дейвенпорт та Дж. Шорт [13; 14]. Згідно їх поглядів, бізнес-процесом слід вважати набір логічно взаємозалежних дій, виконуваних для досягнення певного «виходу» бізнес-діяльності [13]. У праці, в якій досліджуються інноваційні бізнес-процеси, трактування даного поняття має технічну спрямованість і формулюється як дискретна множина дій, спроектованих та структурованих для виробництва визначеного продукту (товарів, робіт, послуг) для конкретного споживача чи ринку [14].

Л.І.Чорнобай та О.І.Дума пропонують під бізнес-процесами розуміти систему безперервних, взаємопов'язаних, відповідним чином упорядкованих і керованих дій (процедур, операцій, виконуваних функцій), яка, у свою чергу, є елементом механізму формування доданої вартості (споживчої цінності) через перетворення організаційних ресурсів, зосереджених на досягненні однієї комплексної цілі, спрямованих на забезпечення продуктивності та ефективності організації в цілому і забезпеченні донесення доданої вартості (споживчої цінності) до цільового ринку через бізнес-модель підприємства [9, с.127].

Тобто, під бізнес-процесом слід розуміти структуровану послідовність дій з виконання певного виду діяльності - від проектування до реалізації і результату (здача в експлуатацію об'єкта, постачання продукції, надання послуг, закінчення певної фази діяльності), тобто певний системно-замкнений процес. Прикладами бізнес-процесів на підприємстві можуть виступати виробництво, збут, постачання, розрахунки, зовнішньоекономічна діяльність, проведення рекламних кампаній, інноваційна діяльність.

Вперше в контексті аналізу операційної діяльності дослідження бізнес-процесів запропоновано І.В.Сіменко та Т.Д.Косовою [1], до переліку яких віднесено: процеси матеріально-технічного постачання; процес виробництва продукції (надання послуги); процес реалізації продукції; процес розрахунків з покупцями та замовниками. Методичні підходи до аналізу операційної діяльності, що запропоновані авторами підручника [1, с.191-237], передбачають вирішення таких важливих завдань як: визначення економічної ефективності використання ресурсів бізнес-процесів; оцінка виконання планів, прогнозів, управлінських рішень відносно ефективного використання економічного потенціалу бізнес-процесів підприємства; вивчення впливу об'єктивних і суб'єктивних, зовнішніх і внутрішніх чинників на результати бізнес-процесів підприємства; розроблення й обґрунтування заходів, спрямованих на оптимізацію бізнес-процесів підприємства.

Не викликає сумніву, що перелічені бізнес-процеси є основними об'єктами аналітичного дослідження, проте обмежувати спектр завдань аналізу операційної діяльності лише аналізом

бізнес-процесів недоцільно. Не менш важливим для цілей управління є дослідження ефективності використання ресурсів, які є визначальними для виробничого процесу. Ефективність використання ресурсного потенціалу впливає на рівень виробничих витрат, а, відтак, і на прибуток підприємства. Тому аналіз витрат, ресурсозабезпечення і ресурсовикористання є логічним продовженням спектру завдань операційного аналізу. Практично, всі ці питання традиційно розглядаються в усіх підручниках з економічного аналізу.

В цілому погоджуючись з подібним підходом до аналітичних напрямів дослідження, слід зазначити, що, враховуючи сучасні вимоги стратегічного менеджменту до його аналітичного забезпечення, коло завдань, які потребують вирішення в межах аналізу операційної діяльності, доцільно було б доповнити таким тематичним блоком як аналіз ринкових можливостей економічного суб'єкта та оцінкою його конкурентоспроможності. Це пояснюється тим, що першочерговим етапом аналітичного обґрунтування вибору напрямів діяльності є оцінка місткості ринку, дослідження діяльності конкурентів, їх технологічних та цінових переваг, аналіз існуючих та потенційних каналів збуту, що суттєво впливає на формування операційної стратегії підприємства. Оцінювання ефективності окремих бізнес-процесів та їх удосконалення неможливо без порівняльного аналізу результатів операційної діяльності з результатами діяльності основних конкурентів в галузі. Тому пропонуємо розширити коло завдань аналізу операційної діяльності такими аспектами досліджень: аналіз ринків збуту та місткості ринку; дослідження попиту на продукцію на основі маркетингового аналізу; аналіз конкурентоспроможності продукції та конкурентних позицій підприємства на ринку; аналітичне обґрунтування асортиментної та цінової політики підприємства, обґрунтування (прогнозування) можливих обсягів збуту і, відповідно, обсягів виробництва продукції; оцінка реінжинірингових процесів основної діяльності; аналіз основних бізнес-процесів на підприємстві та пошук найефективніших напрямів діяльності.

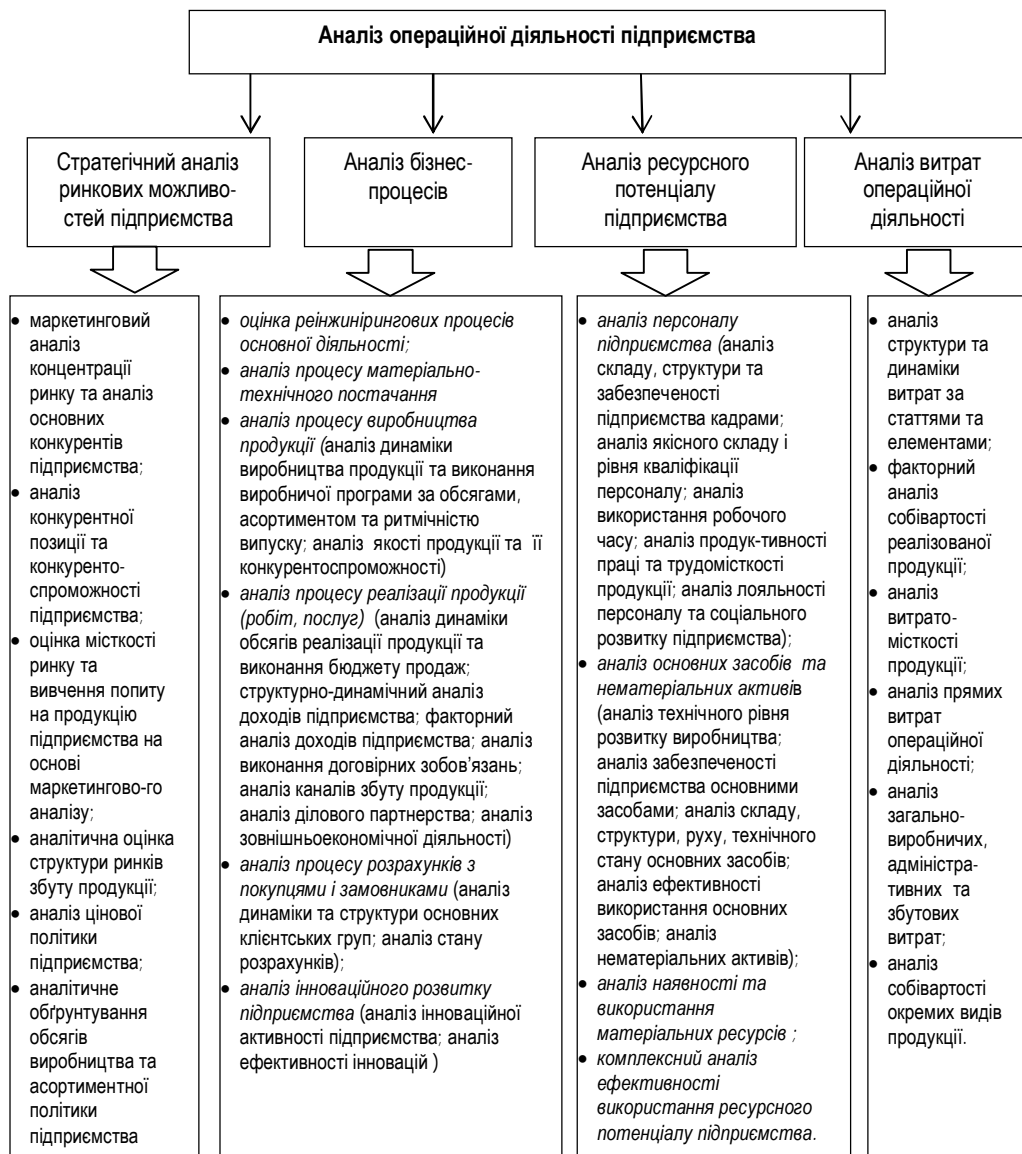
Отже, деталізований спектр основних завдань аналізу операційної діяльності має включати чотири тематичні блоки, які наведено на рис.1:

- стратегічний аналіз ринкових можливостей підприємства та обґрунтування конкурентної, цінової, асортиментної та збутової стратегій;
- аналіз основних бізнес-процесів;
- аналіз ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства;
- аналіз витрат підприємства.

При проведенні стратегічного аналізу ринкових можливостей підприємства важливе місце відводиться маржинальному аналізу (CVP-аналізу), на основі якого здійснюється обґрунтування обсягів виробництва та цінової політики, складання бюджетів постійних та змінних витрат. Передувати аналізу бізнес-процесів має також стратегічний аналіз ефективності асортиментної політики підприємства, який базується на альтернативному виборі найбільш прибуткових напрямів діяльності та видів продукції, які матимуть попит на ринку, враховуючи їх якість та ціну. Такий аналіз проводиться на основі матриці «Маркон», що дозволяє ранжувати види продукції за такими критеріями як маржинальний дохід на одиницю продукції та обсяг реалізації (попит на продукцію). Враховуючи це, коло завдань операційного аналізу має бути розширене такими напрямками досліджень як оцінка конкурентоспроможності продукції та конкурентоспроможності організації, визначення конкурентної позиції підприємства, аналіз інноваційної діяльності підприємства.

Заключним етапом дослідження бізнес-процесів є аналіз ефективності інноваційної діяльності, який пропонуємо проводити в два етапи: оцінка інноваційної активності підприємства; оцінка ефективності інноваційної діяльності.

Актуальним напрямом досліджень операційної діяльності є аналіз матеріально-технічного постачання та стану розрахунків з покупцями та замовниками. Повне і своєчасне забезпечення підприємства матеріальними та технічними ресурсами відповідної номенклатури, якості та вартості є важливою умовою виконання виробничої програми, зниження загальних витрат і собівартості продукції, збільшення прибутку та підвищення ефективності діяльності підприємства.



**Рис. 1. Структурно-логічна схема аналізу операційної діяльності підприємства\***

\*Джерело: розроблено автором

Аналіз процесу постачання матеріальних ресурсів пропонуємо здійснювати за такими напрямками: оцінка обґрунтованості необхідної кількості сировини та матеріалів для виконання виробничої програми; аналіз ефективності формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси з позиції їх вартості для цілей оптимізації собівартості продукції; вивчення умов, строків, ритмічності поставок матеріальних ресурсів; аналіз недопоставок за об'ємом та термінами; аналіз порушення якості сировини і матеріалів за кожним видом; аналіз стану розрахунків з постачальниками за отримані матеріальні ресурси.



В свою чергу, стан розрахунків з покупцями та замовниками суттєво впливає на грошові потоки підприємства, оборотність капіталу, фінансові результати, тобто характеризує фінансову відповідальність бізнес-партнерів. Тому для ефективного управління дебіторською заборгованістю та грошовими потоками важливого значення набуває аналіз стану розрахунків з покупцями продукції та замовниками, основними завданнями якого є: оцінка виконання умов договорів в частині відповідальності покупців за розрахунки за отриману продукцію; оцінка доцільності надання товарного кредиту окремим покупцям та аналіз ефективності кредитної політики підприємства; обґрунтування розміру цінових знижок з метою прискорення розрахунків за отриману продукцію; аналіз термінів прострочки платежів в цілому по підприємству та окремими дебіторами; структурно-динамічний аналіз заборгованості покупців за відвантажену продукцію; аналіз ритмічності розрахунків за реалізовану продукцію.

Сучасні соціально-економічні орієнтири функціонування підприємства вимагають від аналітиків не просто дослідження повноти використання трудових ресурсів підприємства, а й вивчення якісних показників, що характеризують кадровий потенціал, зокрема, лояльність персоналу, рівень його кваліфікації, ефективність витрат, спрямованих на оплату праці, ефективність мотиваційної політики, рівень соціального розвитку підприємства. В межах останнього напрямку досліджень особливої актуальності набувають такі питання: аналіз мікроклімату в колективі; аналіз умов праці та зміцнення здоров'я працівників; оцінка соціально-культурних і житлово-побутових умов; визначення рівня соціальної захищеності членів трудового колективу; аналіз рівня кваліфікації працівників.

**Висновки і перспективи.** Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що аналіз операційної діяльності займає важливе місце в системі управлінського аналізу, оскільки від його результатів залежить інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття виважених стратегічних управлінських рішень, спрямованих на посилення конкурентоспроможності підприємства та виявлення резервів підвищення ефективності його діяльності. Запропоновані напрями аналітичних досліджень, безумовно, не є вичерпними, а їх коло залежить від запитів користувачів аналітичної інформації, вимог сьогодення та специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Вважаємо, що найбільш перспективними та недостатньо дослідженими напрямками аналітичного дослідження операційної діяльності підприємств, які потребують розроблення методичного забезпечення, є такі: оцінка реінжинірингових процесів основної діяльності підприємства; аналіз ефективності інновацій; оцінка взаємозв'язку конкурентоспроможності продукції та підприємства в цілому; аналіз соціального розвитку підприємства; комплексний аналіз ефективності та повноти використання ресурсного потенціалу підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Аналіз господарської діяльності [Текст] : навчальний посібник / [за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [Текст] / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728с.;
3. Косова, Т. Д. Організація і методика економічного аналізу: навч. посібник [Текст] / Т.Д. Косова, П.М. Сухарев, Л.О. Ващенко, І.В. Гречина, Н.Е. Деєва; (за заг. ред проф. Т.Д. Косової) – К.: Центр учбової літератури, 2012. –528с.
4. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства підручник [Текст] / Є. В. Мних; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2011. – 513 с.
5. Мошенський С. З. Економічний аналіз [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець (відп.ред.). – 2-ге вид., доповн. і перероб. [Текст] / С. З. Мошенський, О. В. Олійник. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704с.
6. П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show>
7. Савицька, Г. В.. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст] : навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. [Текст] / Г. В. Савицька – К. : Знання, 2007. – 668с.

8. Серединська, В. М. Економічний аналіз: навчальний посібник [Текст] / В. М. Серединська, О.М. Загородна, Р. В. Федорович – К.: Астон, 2010. – 592 с.
9. Чорнобай Л. І. Бізнес-процеси підприємства: загальна характеристика та економічна суть [Текст] / Л. І. Чорнобай, О. І. Дума // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку – 2013 – № 769– С. 125-131.
10. Чумаченко, М. Г. Економічний аналіз: навч. посібник [Текст] / М. А. Болюх [та ін.]; ред. М.Г. Чумаченко; Київський національний економічний ун-т. – 2.вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 555 с.
11. Шеер, А-В. «Бизнес-процессы. Основные понятия. Теория. Методы». Издание 2-е, переработанное и дополненное [Текст] / Пер. с англ. Михайлова Н.А. – М.: Весть – МетаТехнология, 1999. – 151с.
12. Hammer, M., Champy, J. Reengineering the corporation: a manifest of business revolution. – New York, NY: Harper Business, 1993. – 223 p.
13. Davenport, T. H., Short, J. E. The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign // Sloan Management Review, 1990, (Summer), p.11–27.
14. Davenport T. H. Process innovation: reengineering work through information technology. –Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1993. – 337 p.

#### References

1. Simenko, I.V., & Kosovoi, T.D. (Eds.). (2013). *Analiz gospodarskoi diyalnosti* [Analysis of economic activity]. Kiev : Centr uchbovoi literatury [Center of educational literature].
2. Busel. V. T. (Ed.). (2005). *Velykyj tlumachnyj slovnyk suchasnoi' ukrai'ns'koi' movy* [The Great Dictionary of Modern Ukrainian language]. Kiev : Irpin': VTF «Perun».
3. Kosova, T. D. (Ed.), Suharev, P.M., Vashhenko, L.O., Grechyna, I.V., & Djejeva, N.E. (2012). *Organizacija i metodyka ekonomichnogo analizu* [Organization and methods of economic analysis] [Organization and methods of economic analysis]. Kiev : Centr uchbovoi literatury [Center of educational literature].
4. Mnyh, Je. V. (2011). *Ekonomichnyj analiz dijal'nosti pidpryjemstva* [Economic activity analysis]. Kiev : Kyi'vs'kyj nacional'nyj torgovel'no-ekonomichnyj un-t.
5. Butynec', F.F. (Ed.), Moshens'kyj, S. Z., & Olijnyk, O.V. (2007). *Ekonomichnyj analiz* [Economic analysis]. Zhytomyr : PP «Ruta».
6. Order of the Ministry of Finance, 87, Ukraine (1999) [in Ukr.].
7. Savyc'ka, G. V. (2007). *Ekonomichnyj analiz dijal'nosti pidpryjemstva* [The economic analysis of the enterprise]. Kiev : Znannja.
8. Seredyn's'ka, V. M., Zagorodna, O. M., & Fedorovych R. V. (2010). *Ekonomichnyj analiz* [Economic Analysis]. K. : Aston.
9. Chornobaj L.I., & Duma, O.I. (2013). *Biznes-procesy pidpryjemstva: zagal'na harakterystyka ta ekonomichna sut'* [The business processes of the enterprise: the general characteristics and economic nature]. *Visnyk Nacional'nogo universytetu "L'viv's'ka politehnika". Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukra'ni: etapy stanovlennja i problemy rozvytku* [Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". Management and Entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and development problems], 769, 125-131.
10. Chumachenko, M. G. (Ed.), & Boljuh, M. A. (2003). *Ekonomichnyj analiz* [Economic Analysis]. Kyi'vs'kyj nacional'nyj ekonomichnyj un-t. Kiev : KNEU.
11. Sheer, A-V. (1999). *«Biznes-processy. Osnovnye ponjatija. Teorija. Metody»* [Business processes. Basic concepts. Theory. Methods]. (N.A. Mihajlova, Trans.). Moscow : Vest' – MetaTehnologija.
12. Hammer, M., & Champy, J. (1993). *Reengineering the corporation: a manifest of business revolution*. New York, NY: Harper Business.
13. Davenport, T. H., & Short, J. E. (1990). The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign. *Sloan Management Review*, (Summer), 11–27.
14. Davenport, T. H. (1993). *Process innovation: reengineering work through information technology*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.

Parasiy-Vergunenko Irina  
DrSc (Economics), Professor, Department of accounting in the credit  
and budgetary institutions and economic analysis  
SHEE "Vadim Hetman Kyiv National Economic University"  
Kyiv, Ukraine  
E-mail: [Parasiy\\_vergunenko@bigmir.net](mailto:Parasiy_vergunenko@bigmir.net)

## OPERATING ACTIVITIES ANALYSIS: PROBLEMS AND PROSPECTS FOR FURTHER RESEARCH

### *Abstract*

*Introduction.* The economic policy focusing on the sustainable development of the economic entities creates the need for the improvement of the strategic management analytical support. This requires the specification of areas of the business operations analysis and the development of the equivalent research methods.

*Methods.* The general scientific methods as analysis and synthesis, induction and deduction, generalization, comparison are used in the research.

*Results.* The economic essence of management analysis and operations analysis has been specified and carried out their comparative characteristics. In order to meet the needs of strategic management proposed to expand the subject matter of operating enterprises analysis by such research areas as the analysis of company market opportunities, within which are settled the following tasks: competitiveness analysis and competitive position of companies in the market, forecasting the volume of production and sales, taking into account the products market demand, analytical justification assortment and pricing policies on the basis of marginal analysis. The task of operations research analysis in the context of specific business processes has been determined.

*Discussion.* Promising areas of the operations analysis that require the methodological support development are: evaluation of the enterprise's reengineering basic processes effectiveness; analysis of the innovation effectiveness; assessment of the relationship competitiveness and competitiveness in general; analysis of the social enterprise development; comprehensive analysis of the completeness and efficiency of the resource potential of the company.

*Keywords.* Analysis, operating activities, management analysis, business processes, competitiveness, margin analysis.



JEL Classification (M20), G32

Timchev Marko  
PhD, Associate Professor  
University of National and World Economy  
Sofia, Bulgaria  
E-mail: [m.timchev@abv.bg](mailto:m.timchev@abv.bg)

## ACCOUNTING AND BALANCED BUSINESS ANALYSIS OF THE INSOLVENCY (BANKRUPTCY) RISK AND OF THE COMPANY COMPETITIVENESS IN TIME OF GLOBAL ECONOMIC CRISIS

### Abstract

*The article presents interesting and improved methods of business analysis, emphasizing on the bankruptcy risk prediction and comparative competitiveness estimation. The paper handles strategic, current and operative financial business analysis, such as "SWOT - Analysis", "Balanced Scorecard Method of Analysis", "Z-Score Analysis", and business metrics. The author presents a real life practical example of the engine production industry. The presented tools can be widely used for different industries, thus being highly valued especially in times of economic and financial crisis. The balanced scorecard analysis (BSc) has emerged as a decision support tool at the strategic management level. Many business leaders now evaluate corporate performance by supplementing financial data of Accounting Analysis with goal-related measures from the following perspectives: customers, internal business processes, learning and growth. It is argued that the BSc concept can be adapted to assist those managing business functions, organizational units and projects.*

*Keywords: balanced scorecard analysis, Accounting analysis, Bankruptcy risk analysis, insolvency, competitiveness, balanced scorecard; Performance measurement and evaluation; Strategic decision-making; Multidimensional metrics; Cluster analysis; Performance management*

One of the main objectives of the Financial Business Analysis in time of financial and economic crisis in the phase of recession is the risk estimation and protection of the company from insolvency. One of the ways to do that is through discriminant analysis.

The integration of the financial pattern in the balanced system of indexes for efficiency analysis "Balanced Scorecard Method Analysis" with the strategic "SWOT Method of Analysis" gives the company opportunities for good positioning on the market, clear assessment of its strengths and weaknesses, sustainable development and ensuring marketing and financial stability.

Financial Business Analysis must methodically imply the "discriminant analysis", which gives the ability for development of powerful protection set of resources and methods of anti-crisis management of the enterprise.

Some methods for discriminant analysis and evaluation of the financial stability and the risk of insolvency(bankruptcy) have proven to be very useful and with great practical implications, such as:

1. "Z-Score Method of Analysis" - developed by Professor Edward Altman
2. "Scoring Risk's Methods of Analysis " - methods for discriminant analysis of the insolvency risk - developed by Fulmer, Springate, Taffler and others.

The base method "Security Financial Method of Analysis" by Professor Altman, E. (USA) uses the following groups of indexes: Liquidity indexes; Indexes of the capital structure; Profitability ratio; Business activity ratio; Indexes for the effectiveness of investment decisions.

Research shows that the meaning of each index in the process of discriminant analysis can vary:

#### Liquidity indexes

- Absolute Liquidity ratio

Absolute Liquidity ratio= Absolute Liquid Assets : Current Liabilities

Critical range: (0.2 - 0.5)

• Acid test ratio/Quick Liquidity ratio  
Quick Ratio= (Cash&Equivalents + Short-term Investments + Accounts Receivable) / (Current Liabilities)

Critical range: (0.3 – 1.0)

• Current Ratio

Current Ratio = (Current Assets) : (Current Liabilities)

Critical Range: (1.0 – 2.0)

• Net working capital

Nwc = (Current Assets) – (Current Liabilities)

Critical range:( > 0 )

Indexes of the capital structure (indexes for financial stability)

• Financial autonomy (independence) ratio (Equity to Total Assets)

Financial autonomy ratio = (Equity) : (Total Assets)

Critical range: (0.5 - 0.8)

• Total debt to total assets

Total debt to total assets = (Debts : Total Assets)

Critical range:(0.2 - 0.5)

• Long-term debt to total assets

Long-term debt to total assets = (Long-term debt) : (Total Assets)

• Total debt to equity

Total debt to equity = (Total debt) : (Equity)

Critical range:(0.25 – 1.0)

• Long-term debt to fixed assets

Long-term debt to fixed assets= (Long-term debt) : (Long-term assets)

• Earned interest Ratio

Earned interest ratio = (EBIT) : (Net Interest Expense)

Critical range:( > 1)

Profitability ratios

• Return on sales, %

Kros = (Net Profit) : (Net Sales)

• Return on shareholders' equity, %

Kroe = (Net Profit) : (Equity)

• Return on current assets, %

Krca = (Net Profit) : (Current Assets)

• Return on fixed assets

Krfa = (Net Profit) : (Fixed assets)

• Return on investments

Kroi = (Net Profit) : (Equity + Long Term Debts)

• Net working capital turnover

Ktrn = (Net Sales) : (Net Turnover Capital)

Professor Edward Altman has developed and has been constantly improving the methodology of discriminant analysis with high sensitivity on the basis of a specific functional relation:

$$Z = 0,012T1 + 0,014T2 + 0,033T3 + 0,006T4 + 0,999T5 \quad (1)$$

where: T1 – Working Capital to Total assets ratio, Measures liquid assets in relation to the size of the company;

T2 – Retained Earnings to Total Assets ratio, Measures profitability that reflects the company's age and earning power;

T3 – EBIT to Total Assets ratio, Measures operating efficiency before tax and leveraging costs;  
T4 – Market Value of Equity to Book Value of Total Liabilities ratio;  
T5 – Sales to Total Assets ratio.

The transformation of the discriminant function of Professor Altman looks like this:

$$Z = 1,2T1 + 1,4T2 + 3,3T3 + 0,6T4 + T5 \quad (2)$$

However the fundamental methodology of "Z-Score Method of Analysis" has its weakness that reflects the certainty of the bankruptcy prediction in time

This weakness could be overcome and does not lessen the qualities of the discriminant analysis in the pursuit for effective anti-crisis management and bankruptcy prevention.

Professor Edward Altman studied and implied a series of more sophisticated methods. He developed the widely known „ZETA Model of Analysis". In this method the period of analysis is increased during which the predictions could be validated to a high extent.

The performed research has confirmed with a high level of certainty that an interval with "Z-Score" indexes, equal or higher than 2,99, could be treated as "financially stable". On the other hand companies with „Z-Score" indexes lower than 1,81 could be characterized as high level of insolvency risk (financial collapse). The optimal point of the "Z-Score" index minimum is 2,675.

The higher the minimum point of „Z – Score", the lower the bankruptcy risk and the higher the degree of certainty for the prediction.

The British Prof. Lis gives an alternative model of discriminant analysis of the insolvency risk:

$$Z = 0,063x_1 + 0,092x_2 + 0,057x_3 + 0,001x_4, \quad (3)$$

where:  $x_1$  – Working capital / Total Assets;

$x_2$  – Sales / Total Assets;

$x_3$  – Retained earnings / Total Assets;

$x_4$  – Owner's Equity / Total Liabilities.

The marginal minimum of The Z-score index, that shows the insolvency risk according to Prof. Lis is 0.0347.

The discriminant model of risk analysis, provided by Prof. Fulmer is expressed by the following functional relation:

$$H = 5,528x_1 + 0,212x_2 + 0,073x_3 + 1,270x_4 - 0,120x_5 + 2,335x_6 + 0,575x_7 + 1,083x_8 + 0,894x_9 - 3,075 \quad (4)$$

where :  $x_1$  – Retained earnings from previous years/ Total Assets;

$x_2$  – Sales / Total Assets;

$x_3$  – Gross profit / Owner's Equity;

$x_4$  – Cash flow / Total liabilities;

$x_5$  – Long-term liabilities / Total Assets;

$x_6$  – Short-term liabilities / Total Assets;

$x_7$  – log (current assets);

$x_8$  – Working capital /Total Liabilities;

$x_9$  – log [(Gross profit + taxes) / (taxes)];

The accuracy of predicting the risk of financial insolvency of a company when using the methodology of Prof. Fulmer for the period of one year is 98% and for period of two years is 81%.

When  $H < 0$ , it is assumed that bankruptcy will occur with certainty.

The British Prof. Gordon Spingate offers the following model of analysis, evaluation and prediction of the risk of financial insolvency of the company:

$$Z = 1,03x_1 + 3,07x_2 + 0,66x_3 + 0,4x_4, \quad (5)$$

where:  $x_1$  – Working capital / Total Assets;  
 $x_2$  – (Gross profit + taxes) / Total assets;  
 $x_3$  – Gross profit / Current liabilities;  
 $x_4$  – Sales / Total Assets.

The interpretation of the discriminant model of prof. Gordon Springate shows that if  $Z < 0,862$  the company will most probably go bankrupt. The accuracy level of the prediction is estimated at 92.5% for the period of one year.

The British scientists Prof. Taffler and Prof. Tishow imply the method of Prof. Edward Altman, modelling their own four-factor equation:

$$Z = 0,53x_1 + 0,13x_2 + 0,18x_3 + 0,16x_4, \quad (6)$$

where:  $x_1$  – Sales / Current liabilities;  
 $x_2$  – Current Assets / Liabilities;  
 $x_3$  – Current liabilities / Total assets;  
 $x_4$  – Net sales / Total Assets.

When  $Z > 0,3$  the probability of bankruptcy is small, when  $Z < 0,2$  it is high.

The following conclusion can be made:

When analyzing and evaluating the risk of financial insolvency ( bankruptcy) the application of the discriminant function dominates and is confined to the common model:

$$Z = a_0 + \sum_{i=1}^n a_i \times f_i, \quad (7)$$

where:  $a_0$  and  $a_i$  – are regression ratios;

$f_i$  – indexes, defining the financial condition of the company.

In times of financial and economic crisis, it is very important that companies manage and control the effectiveness of their own financial business activities.

This could be done through the balanced system of indexes for effectiveness analysis „Balanced Scorecard Method of Analysis” (BSc). This internationally recognized has been developed by the American Professors David Norton and Robert Kaplan.

BSc is one of the instruments for analysis of the internal company's business processes. The basic idea of BSc is to use business metrics, in which non-financial indexes dominate over the financial ones.

According to Prod. Kaplan all factors that matter to the company's management need to be measured. Otherwise they cannot be controlled.

The methodology of BSc has proposed for the first time the simultaneous use of financial and nonfinancial indexes for measuring effectiveness, such as employees, clients, internal business procedures, etc. All indexes are connected into a complete balanced system, that motivates the management and the human resources for the accomplishment of a unified concept and motivated business strategy.

In times of financial and economic crisis it is vital importance to not only analysis and management of the effectiveness, but also look for relevant measures and methods for evaluation and maintenance of the company's competitiveness.

Competitiveness analysis should comply with the principles „Balanced Scorecard Method of Analysis”(BSc), as suggested by Norton and Kaplan.

The philosophy of the balanced business analysis not only evaluates the key role of the financial, but also highlights the need for their obligatory interpretation in parallel with the nonfinancial indexes.

The business metrics for analysis and evaluation of the bankruptcy risk show that it is not appropriate to only rely on nonfinancial indexes when using. Furthermore it is necessary to set certain limits to the financial directions, which will be accomplished through the nonfinancial indexes.

The main goal is to analyze the mutual connection and determination between the key aspects of the company's activities, corresponding to the four main questions. (See Figure 1).

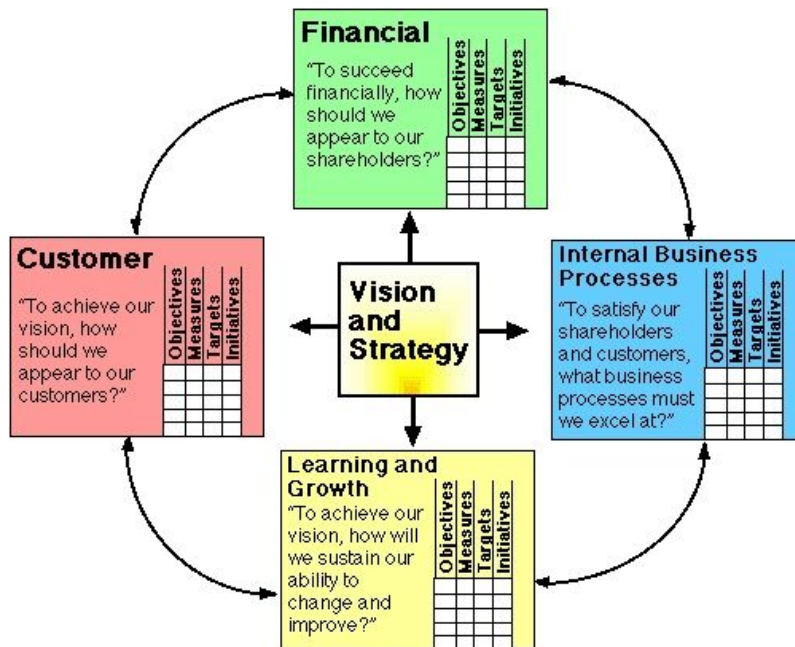


Figure 1: „Balanced Scorecard Business Analysis” (Source: Norton, D.; Kaplan, R.)

The Balanced Business analysis could be performed through different quantitive methods- conventional and untraditional.

The contemporary econometrics give a wide set of resources. In terms of market competitiveness the multi-indexes (cluster) methods of comparative analysis are very interesting. Cluster methods can be applied to multidimensional analysis of the relations between the competing objects.

One highly relative method of balanced business analysis of the competitiveness, the financial stability and the market position of the company is the so-called – „*Multi-indexes method of the ranges*”. The method of the ranges is associated with defining of marginal range to predefined “reference object”. The reference object could be a competitive product, a competing company, a functional unit - e.g. a centre of internal business processes, etc. The object, defined as “reference” shows the best, the optimal values of the competing indexes.

The basic relation, that defines the methodology of the multi-indexes business analysis of the competitiveness, has the following mathematical formula expression:

$$Ret = \sqrt{\sum_{i=1}^m \left( 1 - k \cdot \frac{P(i)}{Pm(i)} \right)^2} \quad (8)$$

where:

Ret – marginal mathematical distance to the object-“reference”, that possesses the best (optimal) values of the comparing indexes.

k – index of significance of the analyzed object from the comparing business analysis.

P(i) – numerical value of the “i” compared index from the set of indexes, that are objects of the



cluster comparative business analysis.

$Pm(i)$  – maximal numerical value of the "i" compared index from the set of indexes, that are objects of the cluster comparative business analysis.

$i = 1.....m$  – number of indexes (Value characteristics) of the compared objects of the business analysis.

The Balanced Business Analysis of the effectiveness and financial stability of a company is orientated towards a result that should define the complex vision of the competitive company – the quality of the production (products, services, etc.), the effectiveness of the internal processes, the financial results, the financial stability, profitability and insolvency and bankruptcy risk. The competitiveness analysis of the production is connected to defining the difference between technical and economic indexes, that define the quality of the products. Using the mathematical estimation through the cluster method of the ranges, the distance to the "object- reference" could be defined in various competitive companies from a certain market branch.

An example for analyzing the competitiveness of the production of a company producing electrical engines:

Data regarding the technical and economic parameters of "Asinhronel" electric engines type „ASF/MO – 400", produced by „ELPROM-ENERGO-BG" and the company's main competitors, producing similar engines on the international market (see table 1):

Table 1

Data for electric engines produced by "Elprom-Energo-BG" and its competitors

Indexes	Significance index	Republic of	Production of competitive companies from:				Object "Reference"
			Bulgaria	Japan	Sweden	Germany	France
1.Sustainability of export, in thousands of switches							
a)mechanical	0.80	520	500	1000	700	1000	
b)electrical	1.00	200	320	150	200	320	
2. Number of switches during lifetime, in thousands of switches	0.90	60	60	70	65	60	70
3.Thermostability	0.60	14	9	7	10	12	14
4.Dynamic stability	0.60	39	20	11	25	38	39

When using the upper formula for defining the marginal mathematical distance(range)( $Ret$ ) to the object (in this case to the marginal Object- Reference), based on the information about the production of competitive companies-producers, the following alignment of the competitors results (see table 2):

Based on the data for the marginal distance to the "object- Reference" ( $Ret$ ), defined by the best (optimal) values of the indexes, the individual index of competitiveness - ( $Ki$ ) can be calculated:

$$Ki = \frac{1}{1 + Ret} \quad \text{The optimal value of } Ki \text{ is } 1.00 \quad (9)$$

Table 2

Marginal range to "object-reference" calculation

Indexes	Competing companies from:				
	Bulgaria	Japan	Sweden	Germany	France
Complex evaluation of the marginal distance to the "object-reference" ( $Ret$ )	0.84	1.13	1.48	1.31	0.89

The values of the individual indexes of competitiveness of the companies is shown in table 3:

Table 3

Indexes	Individual indexes of competitiveness				
	Competing companies from:				
	Bulgaria	Japan	Sweden	Germany	France
Individual index of competitiveness (K <sub>i</sub> )	0.54	0.46	0.40	0.43	0.53

A graphic interpretation of the results is shown in Figure 2 and Figure 3.

In real life this is possible when for each of the competing companies the individual and respectively for the A,B,C centers of responsibility - the average competitiveness index is econometrically defined – K(av):

$$K(av) = \frac{\sum K(k_i)}{N} \quad (10)$$

Where: K(av) – average competitiveness index;

$\sum K(k_i)$  – sum of individual indexes of competitiveness of the different A,B, C – centers of responsibility – subsidiaries, divisions, resulting from different business combinations.

N - number of the subsidiaries A,B, C – centers of responsibility.

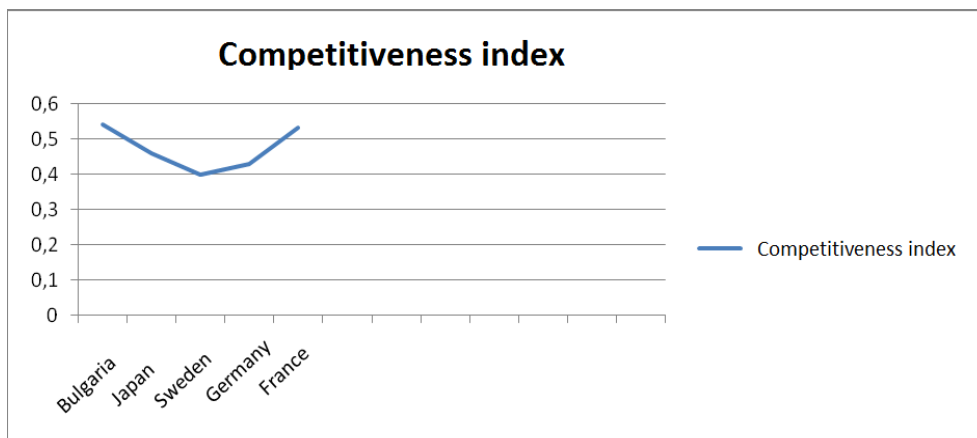


Figure 2: Individual indexes of competitiveness

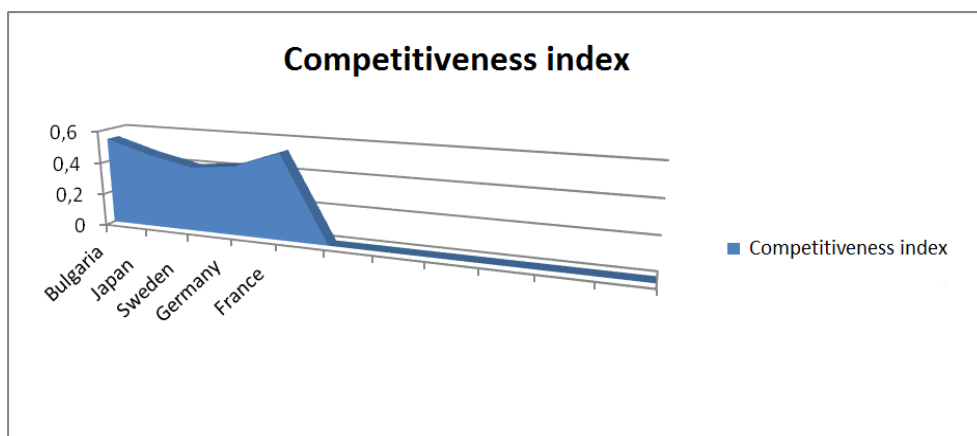


Figure 3: Competitiveness indexes

The above shown indexes and graphical models for analysis could be used in one-product as well as in multi-product structure of the production and the sales of products, services and other main activities.

- The competitiveness of a company should be reviewed not only in specific (product) terms, but also in general. Indexes, that characterize the business effectiveness, financial results, financial stability, profitability and the risk of insolvency and bankruptcy can also be included in the system of analysis objects.

- Indexes connected to the key ideas of the „*Balanced Scorecard Method of Business Analysis*” should also be included among the analyzed objects.

The philosophy of the balanced system for business analysis suggests a thorough study of the relations and the connections between a wide range of financial and nonfinancial indexes, with a priority of those of interest to the consumers. The role of the “Customer orientation” has become a main objective in the methodology and methods of the „*Balanced Scorecard Business Analysis*”.

Therefore the American scientists Norton and Kaplan have formed the following groups of indexes:

P1 = economic indexes.

P2 = Customer relationship indexes.

P3 = internal business processes indexes.

P4 = Indexes of innovations, progress and learning.

The tendencies in the modern “*Financial Business Analysis*” are of great importance for the company’s stability management, the competitiveness and the market positioning of the firm.

The constantly changing and very dynamic business life sets different objectives ahead of the methodology and the methods of the “*Financial Business Analysis*”.

The analysis of the risk of financial destabilization and insolvency „*Security Financial Business Analysis*” is a reliable tool for protection of the sustainable development of the companies in time of market ambiguity, competitive risk and global financial-economic crisis.

Under the conditions of a heavy international financial and economic crisis the accountancy and the financial business analysis should be well integrated into the system for financial management and controlling of the company.

References

1. Kaplan, Robert S., & Norton, David P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. Boston: Harvard Business Press.
2. Simeonov, Ognyan, & Andronov, Ev. *License table-focusing of the organizations over the treats*. Sofia, Bulgaria.
3. Simeonov, Ognyan (2001). *Controlling*. Sofia, Bulgaria : Trakia-M.
4. Todorov, Kiril (2001). *Strategy management in the small and middle enterprises*. Sofia, Bulgaria : Siela Publishing.
5. Kaplan, Robert S., & Norton, David P. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.



JEL Classification O11

Hoxhalli Brunilda  
BSc  
University of New York in Tirana  
E-mail: [brunildahoxhalli@unyt.edu.al](mailto:brunildahoxhalli@unyt.edu.al)

Duzha Juxhen  
University of New York in Tirana  
E-mail: [juxhenduzha@hotmail.com](mailto:juxhenduzha@hotmail.com)

Mamuti Agim  
Dr., Assoc. Prof.  
University of New York in Tirana  
E-mail: [agim.mamuti@yahoo.com](mailto:agim.mamuti@yahoo.com)

## STATISTICAL ANALYSIS OF MACEDONIAN GOVERNMENT EXPENDITURES FOR THE PERIOD 2006 – 2013

### *Abstract*

*The main purpose of the present study is to develop a statistical analysis of the government expenditure for Macedonia during the period January 2006- September 2013*

*The source of the official data is the Macedonian Institute of Statistics.*

*The Kolmogorov's Central Limit Theorem, "fair game" concept in the sense of Stein-Vorobiev, Kolmogorov-Smirnov- Lilliefors test and Shapiro- Wilk test are applied. The government expenditure is estimated based on current price or as a percentage of GDP.*

*Some results of the present study include:*

- The official data of quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 contradicts the CLT at the confidence level 95%.*
- The official data of quarterly government expenditure expressed as a fraction of GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 satisfies CLT at the confidence level 95%.*
- The government expenditure process in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is an unfair game at the confidence level 95%.*
- The government expenditure as a fraction of GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is a fair game at the confidence level 95%.*
- The official data of quarterly GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 satisfies CLT at the confidence level 95%.*
- The quarterly GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is an unfair game at the confidence level 95%.*

*Keywords: government expenditure, GDP, CLT, fair game, Macedonia.*

**Introduction.** The main purpose of this study is to develop a statistical analysis of the quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006 – September 2013. The source of the official data is the Institute of Statistics of Macedonia.

### *Definition 1*

*Government expenditure for a given country during a specified period of time is the market value of government purchases of goods and services.*

Government expenditure includes government purchases of goods and services produced domestically or abroad. For the purpose of GDP accounts, government expenditure excludes transfer payments (for example, Social Security payments to retirees) and also excludes interest paid on

government debt. These categories are omitted because they represent payments to other agents in the economy, who will use those payments to buy goods and services. To avoid double-counting, these government payments to other agents are not counted as government expenditure on goods and services.

According to the Keynesian Theory, increased government expenditure raises aggregate demand and increases consumption, which leads to increase production and faster recovery from recessions. Classical economists, on the other hand, believe that increased government expenditure exacerbates an economic contraction by shifting resources from the private sector, which they consider productive, to the public sector, which they consider unproductive, see Blanchard (2011), Mankiw (2011).

Government expenditure is a component of the GDP formula:

$$GDP = C + I + G + X - M,$$

where C denotes consumption, I denotes investments, G denotes government expenditure, X denotes exports, and M denotes imports. GDP represents gross domestic product.

GDP is the market value of all officially recognized final goods and services produced within a country in a given period of time (quarterly GDP versus annual GDP), Blanchard (2011) and Mankiw (2011).

GDP can be determined in three ways, all of which should, in principle, give the same result:

- Production Approach
- Expenditure Approach
- Income Approach

In the present study it is applied the Expenditure Approach.

The government expenditure for Macedonia is expressed in Macedonian Denar or as a fraction of GDP, called GDP share.

The rest of the paper is organized as follows:

- Section 2 contains the methodology of the research
- Section 3 provides the dynamics of quarterly government expenditure
- Section 4 presents the investigation of fair game hypothesis for government expenditure
- Section 5 provides the dynamics of quarterly GDP process
- Section 6 concludes the paper

The main purpose of the present study is to develop a statistical analysis of the government expenditure for Macedonia during the period January 2006- September 2013.

Methodology. Theoretical approach of the present study contains Central Limit Theorem (CLT), Martingale Theory and Hypothesis Testing, especially for fair game hypothesis in the sense of Stein – Vorobiev.

The GDP formula (or National Income Accounting Identity) confirms that the market value of domestic production is equal to total expenditure of domestic economic agents ( $C+I+G$ ), plus the expenditure of foreign agents on exports ( $X$ ) minus the value of domestic expenditure that was imported ( $M$ ).

Government expenditure in Macedonia occurs in several levels of government, including primarily central and local governments.

Changes in government expenditure is a major component of fiscal policy, used to stabilize the macroeconomic business cycle.

The Central Limit Theorem (CLT) explains why many probability distributions tend to be very close to the normal distribution. The CLT is also known as the second fundamental theorem of Probability Theory. The Law of Large Numbers is the first fundamental theorem, and the Law of the Iterated Logarithm is the third fundamental theorem of Probability Theory. The Law of the Iterated Logarithm tells us what is happening “in between” The Law of Large Numbers and The CLT. Specifically, it says that the normalizing function  $\sqrt{n \ln(\ln n)}$ , intermediate in size between  $n$  of The Law of Large Numbers and  $\sqrt{n}$  of

The CLT, provides a nontrivial limiting behavior, see Shiryaev (2006). A contemporary version of the CLT is given by A.N.Kolmogorov.

*Theorem 1 (CLT)*

If all random samples  $(x_1, x_2, \dots, x_n)$  of a reasonably large size  $n > 30$  are selected from any random variable (population)  $X$  with finite expectation  $\mu$  and variance  $\sigma^2$  then the probability distribution of the sample mean  $\bar{x}$  is approximately normal with expectation  $\mu$  and variance  $\frac{\sigma^2}{n}$ . This approximation improves with larger samples, as  $n \rightarrow \infty$ , see Kolmogorov (2002).

*Theorem 2 (Berry – Esséen)*

If the third central moment  $E(X - \mu)^3$  exists and is finite, then the above convergence is uniform for all  $x \in (-\infty, +\infty)$  and the speed of convergence is at least on the order  $\frac{1}{\sqrt{n}}$ , see Shiryaev (2006).

*Theorem 3 (Arstein – Ball – Barthe – Naor)*

The convergence to normal distribution is monotonic in the sense that the entropy of the random variable

$$Z_n = \frac{n(\bar{x} - \mu)}{\sigma\sqrt{n}}$$

increases monotonically to that of the standard normal distribution (Arstein, Ball, Barthe, and Naor, 2004).

The amazing and counterintuitive thing about CLT is that no matter what the probability distribution of the parent population  $X$ , the probability distribution of the sample mean  $\bar{x}$  approaches a normal curve.

*Theorem 1*

If a stochastic process  $X(t)$  is  $F_t^0$  – martingale, then  $E[X(t)] = \text{constant}$ ,  $\forall t \in \mathbb{N}$ .

*Theorem 2*

If a stochastic process is not  $F_t^0$  – martingale, then it is not also  $F_t$  – martingale.

*Theorem 3*

The stochastic process  $\{X(t)\}, t \in \mathbb{N}$ , is a  $F_t^0$  – martingale if and only if the process

$$\{Z(t) = X(t) - X(t-1)\}, t \geq 2,$$

is a fair game. That is,  $Z(t)$  follows normal distribution and

$$E[Z(t) | F_{t-1}^0] = E[Z(2)] = 0, \quad \forall t \geq 3.$$

The definition of fair game was given by J. Stein (1974), Nobel Award Winner in Economic Sciences and by Vorobiev (1974), Professor of Mathematics at Moscow University.

“Unfair game” in the sense of Stein-Vorobiev means “speculative game”.

In most applications where we wish to test for normality, the population mean  $\mu$  and variance  $\sigma^2$  are unknown. In order to perform the Kolmogorov–Smirnov test, we must assume that  $\mu$  and  $\sigma^2$  are known. The Lilliefors test, which is quite similar to the Kolmogorov – Smirnov test, overcomes this problem. The major difference between the two tests is that, with the Lilliefors test, the sample mean  $\bar{x}$  and the sample standard deviation  $s$  are used (instead of  $\mu$  and  $\sigma$ ) to calculate the cumulative distribution function  $F(x)$ . The sample cumulative function  $S(x)$  and the test statistic

$$D = \max_i |F(x_i) - S(x_i)|$$

are both computed as in the Kolmogorov – Smirnov test. In the Lilliefors test we compare the computed value  $D$  with the critical value  $D_c$  provided by the table of the Lilliefors test.

The Shapiro-Wilk (SW) test for normality compares a set of sample data ( $x_1, x_2, \dots, x_n$ ) against the normal distribution. The SW test for normality is a very powerful test. This test is of regression type and assesses how well the observed cumulative frequency distribution curve fits the expected normal cumulative curve. The SW test for normality is sensitive to both skewness and kurtosis. In general, SW test is more accurate than Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors (KSL) test, Cramer – Von Mises test, Durbin test, Chi-squared test, and  $b_1$  test. (Wackearley, Mendenhall, and Schaeffer 2007, Hogg 2009, Field 2013). We use SPSS version 22.

#### *Dynamics of quarterly government expenditure*

The data set is quarterly government expenditure expressed in million Macedonian Denar during the period January 2006-September 2013, see table 1.

Table 1

Quarterly Government expenditure, quarterly GDP, and their successive differences for Macedonia during the specified period January 2008-September 2015

		Gov exp	FD OF G.EXP	GDP	FD OF GDP	% OF GDP	FD OF %
Current prices(in million denars)							
2006	Q1	13960		68,573.00		0.20	
	Q2	15083	1123	80,311.00	11738	0.19	(0.02)
	Q3	13671	-1412	82,915.00	2604	0.16	(0.02)
	Q4	15305	1634	88,259.00	5344	0.17	0.01
2007	Q1	14803	-502	77,337.00	-10922	0.19	0.02
	Q2	14985	182	89,050.00	11713	0.17	(0.02)
	Q3	15176	191	94,807.00	5757	0.16	(0.01)
	Q4	17518	2342	103,795.00	8988	0.17	0.01
2008	Q1	17209	-309	90,658.00	-13137	0.19	0.02
	Q2	18068	859	103,902.00	13244	0.17	(0.02)
	Q3	17443	-625	108,054.00	4152	0.16	(0.01)
	Q4	22367	4924	109,114.00	1060	0.20	0.04
2009	Q1	19539	-2828	93,048.00	-16066	0.21	0.01
	Q2	20164	625	102,751.00	9703	0.20	(0.01)
	Q3	19094	-1070	104,453.00	1702	0.18	(0.01)
	Q4	19740	646	110,483.00	6030	0.18	(0.00)
2010	Q1	20476	736	93,481.00	-17002	0.22	0.04
	Q2	20285	-191	107,995.00	14514	0.19	(0.03)
	Q3	20772	487	113,619.00	5624	0.18	(0.01)
	Q4	21424	652	119,017.00	5398	0.18	(0.00)
2011	Q1	20837	-587	103,218.00	-15799	0.20	0.02
	Q2	21517	680	116,884.00	13666	0.18	(0.02)
	Q3	20345	-1172	116,700.00	-184	0.17	(0.01)
	Q4	21489	1144	122,986.00	6286	0.17	0.00
2012	Q1	21003	-486	104,058.00	-18928	0.20	0.03
	Q2	20815	-188	113,946.00	9888	0.18	(0.02)
	Q3	20744	-71	118,712.00	4766	0.17	(0.01)
	Q4	22202	1458	121,905.00	3193	0.18	0.01
2013	Q1	20874	-1328	102,938.00	-18967	0.20	0.02
	Q2	20317	-557	119,648.00	16710	0.17	(0.03)
	Q3	20034	-283	122,978.00	3330	0.16	(0.01)
	Q4	21687	1653	127,455.00	4477	0.17	0.01



Using SPSS (version 22, 2014), compute the statistical parameters for the data.

Descriptives				Statistic	Std. Error
GOVEXP	Mean			19029.5625	468.84472
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound		18073.3474	
		Upper Bound		19985.7776	
	5% Trimmed Mean			19139.2639	
	Median			20224.5000	
	Variance			7034091.867	
	Std. Deviation			2652.18624	
	Minimum			13671.00	
	Maximum			22367.00	
	Range			8696.00	
	Interquartile Range			3597.25	
	Skewness			-.794	.414
	Kurtosis			-.770	.809

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
GOVEXP	.210	32	.001	.868	32	.001
a. Lilliefors Significance Correction						

Test the hypothesis:

$H_0$ : The quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 follow a normal distribution.

$H_1$ : The quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 follow a non-normal distribution.

Using SPSS, find the significance level  $p=0.001$  for KSL test and  $p=0.001$  for SW test.

Decision Rule:

$P < \alpha = 0.05$  in both cases. Therefore, reject the null hypothesis  $H_0$  at the confidence level 95%.

In other words, the official data of quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 does not satisfy CLT at the confidence level 95%.

The data set is quarterly government expenditure expressed as a fraction of GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013..

Using SPSS (version 22, 2014), compute the statistical parameters for the data.

			Statistic	Std. Error
GDPPERC	Mean		.1819	.00278
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	.1762	
		Upper Bound	.1876	
	5% Trimmed Mean		.1812	
	Median		.1800	
	Variance		.000	
	Std. Deviation		.01575	
	Minimum		.16	
	Maximum		.22	
	Range		.06	
	Interquartile Range		.03	
	Skewness		.516	.414
	Kurtosis		-.450	.809

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
GDPPERC	.181	32	.009	.923	32	.026
a. Lilliefors Significance Correction						

Test the hypothesis:

$H_0$ : The quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 follow a normal distribution.

$H_1$ : The quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 follow a non-normal distribution.

Using SPSS, find the significance level  $p=0.009$  for KSL test and  $p=0.026$  for SW test.

Decision Rule:

$P > \alpha = 0.05$  in both cases. Therefore, accept the null hypothesis  $H_0$  at the confidence level 95%.

In other words, the official data of quarterly government expenditure expressed as a fraction of GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 satisfies CLT at the confidence level 95%.

*The investigation of fair game hypothesis for government expenditure*

- The data set is the successive differences in million denar of quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013.

Descriptives

			Statistic	Std. Error
FIDGOVEX	Mean		249.26	248.098
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	-257.43	
		Upper Bound	755.94	
	5% Trimmed Mean		183.49	
	Median		182.00	
	Variance		1908132.931	
	Std. Deviation		1381.352	
	Minimum		-2828	
	Maximum		4924	
	Range		7752	
	Interquartile Range		1416	
	Skewness		1.008	.421
	Kurtosis		3.620	.821

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
FIDGOVEX	.104	31	.200 <sup>*</sup>	.928	31	.039

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Using KSL test as well as SW test for normality we test the hypothesis:

$H_0$ : The successive differences of the quarterly government expenditures in million denar in Macedonia over the specified period follow a normal distribution.

$H_1$ : The successive differences of the quarterly government expenditures in million denar in Macedonia over the specified period follow a non- normal distribution.

We apply the KSL test as well as the SW test for normality Using SPSS (2014) we find the computed value of KSL test= .104 and associated significance level= .200. The computed value of SW statistics is .928, which corresponds to a significance level of .039.

Decision Rule: Reject the null hypothesis  $H_0$  at the confidence level 95 %. In other words, the government expenditure process in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is an unfair game at the confidence level 95%.

--The data set is the successive differences of quarterly government expenditure as a fraction of GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013.

Using SPSS (version 22, 2014), compute the statistical parameters for the data.

Descriptives

			Statistic	Std. Error
FIDPERC	Mean		.02	.003
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	.01	
		Upper Bound	.03	
	5% Trimmed Mean		.02	
	Median		.02	
	Variance		.000	
	Std. Deviation		.012	
	Minimum		0	
	Maximum		0	
	Range		0	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		.672	.616
	Kurtosis		-.185	1.191

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
FIDPERC	.219	13	.089	.885	13	.084

a. Lilliefors Significance Correction

Using KSL test as well as SW test for normality we test the hypothesis:

$H_0$ : The successive differences of quarterly government expenditure as a fraction of GDP in Macedonia over the specified period follow a normal distribution.

$H_1$ : The successive differences of quarterly government expenditure as a fraction of GDP in Macedonia over the specified period follow a non- normal distribution.

We apply the KSL test as well as the SW test for normality Using SPSS (2014) we find the computed value of KSL test= .219and associated significance level= .089.The computed value of SW statistics is .885, which corresponds to a significance level of .084.

Decision Rule:

Accept the null hypothesis  $H_0$  at the confidence level 95 %. In other words, the government expenditure as a fraction of GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is a fair game at the confidence level 95%.

*The dynamics of quarterly GDP process*

The data set is quarterly GDP in million Macedonian Denar during the period January 2006-September 2013.

Descriptives

			Statistic	Std. Error
GDP	Mean		104157.8125	2625.16869
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	98803.7457	
		Upper Bound	109511.8793	
	5% Trimmed Mean		104750.9792	
	Median		104255.5000	
	Variance		220528340.222	
	Std. Deviation		14850.19664	
	Minimum		68573.00	
	Maximum		127455.00	
	Range		58882.00	
	Interquartile Range		23681.75	
	Skewness		-.556	.414
	Kurtosis		-.335	.809

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
GDP	.150	32	.066	.958	32	.247

a. Lilliefors Significance Correction

Test the hypothesis:

$H_0$ : The quarterly GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 follow a normal distribution.

$H_1$ : The quarterly GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 follow a non-normal distribution.

Using SPSS, find the significance level  $p=0.066$  for KSL test and  $p=0.247$  for SW test.

Decision rule:

$p > \alpha = 0.05$  in both cases. Therefore, accept the null hypothesis  $H_0$  at the confidence level 95%.

In other words, the official data of quarterly GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 satisfies CLT at the confidence level 95%.

The data set is the successive differences of quarterly GDP in million Macedonian Denar for Macedonia during the period January 2006-September 2013.

Using KSL test as well as SW test for normality we test the hypothesis:

$H_0$ : The successive differences of the quarterly GDP in million denar in Macedonia over the specified period follow a normal distribution.

$H_1$ : The successive differences of the quarterly GDP in million denar in Macedonia over the specified period follow a non-normal distribution.

We apply the KSL test as well as the SW test for normality Using SPSS (2014) we find the computed value of KSL test= .210 and associated significance level= .001. The computed value of SW statistics is .864, which corresponds to a significance level of .001.

#### Descriptives

			Statistic	Std. Error
FIDGDP	Mean		1899.42	1907.828
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	-1996.89	
		Upper Bound	5795.72	
	5% Trimmed Mean		2278.38	
	Median		4766.00	
	Variance		112834068.318	
	Std. Deviation		10622.338	
	Minimum		-18967	
	Maximum		16710	
	Range		35677	
	Interquartile Range		9887	
	Skewness		-.884	.421
	Kurtosis		-.365	.821

#### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
FIDGDP	.210	31	.001	.864	31	.001

a. Lilliefors Significance Correction

Decision Rule: Reject the null hypothesis  $H_0$  at the confidence level 95 %. In other words, the quarterly GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is an unfair game at the confidence level 95%.

Conclusion. In the present study developed a statistical analysis of the quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013. The government expenditure is estimated based on current price or as a fraction of GDP.

Using Kolmogorov's CLT and the "fair game" concept in Stein-Vorobiev's sense, are obtained the following results:

1. The official data of quarterly government expenditure for Macedonia during the period January 2006-September 2013 contradicts the CLT at the confidence level 95%.
2. The official data of quarterly government expenditure expressed as a fraction of GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 satisfies CLT at the confidence level 95%.
3. The government expenditure process in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is an unfair game at the confidence level 95%.

4. The government expenditure as a fraction of GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is a fair game at the confidence level 95%.

5. The official data of quarterly GDP for Macedonia during the period January 2006-September 2013 satisfies CLT at the confidence level 95%.

6. The quarterly GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is an unfair game at the confidence level 95%.

7. The mean of the quarterly government expenditure as a fraction of GDP in Macedonia during the period January 2006-September 2013 is 18.19%, the maximum value is 22% and the minimum value 16%.

8. The severity of unfair game government expenditure in Macedonia during the specified period is an obvious feature of the present study.

These results are important for Macedonian Government and especially for Macedonian citizens.

#### References

1. Acemoglu, D., Laibson, D., & List, J.A. (2016) *Macroeconomics*, Pearson, USA.
2. Blanchard, O. (2011). *Macroeconomics*, Pearson, USA.
3. Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using SPSS* (4ed.), London: Sage.
4. Hogg, R. V. (2009). *Probability and Statistical Inference* (8ed.), Prentice Hall.
5. Index of Economic Freedom by Heritage Foundation and The Wall Street Journal (2014), retrieved from (<http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>)
6. Kolmogorov, A. N. (2002). *Probability Theory*, Moscow: Nauka.
7. Mankiw, N. Gregory (2011). *Macroeconomics*, 8th edition, New York: Work Publishers.
8. Shiryaev, A. N. (2006). *Probability*, second edition, Springer, New York.
9. Stein, J. L. (1974). Unemployment, inflation and monetarism. *American Economic Review*, 92 (5), 721-756.
10. Vorobiev, N. N. (1974). Sovremennoe sostojanie teorii igr, *Uspehi Matematicheskikh Nauk*, 44(1), 73-98
11. Wackearly, D. D., Mendenhall, W., & Scheaffer, R. L. (2007). *Mathematical Statistics with Application* Duxbury Advanced Series





УДК 657.633  
JEL Classification M420

**Гончар Віталій**

к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту  
Сумський національний аграрний університет  
м. Суми, Україна  
E-mail: [glek@ukr.net](mailto:glek@ukr.net)

## ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

### *Анотація*

**Актуальність.** В ринкових умовах підприємства мають різні стратегічні та локальні цілі своєї діяльності, які змінюються час від часу. При цьому, тільки ефективна система внутрішньогосподарського контролю може надати обґрунтовану впевненість в тому, що визначена мета буде досягнута. В той же час гострою є проблема «неефективності» контролю в аграрному секторі, особливо для підприємств середнього розміру.

**Методи.** Дослідження ґрунтується на діалектичному методі та використанні системного підходу, а також на застосуванні таких методів наукового пізнання як абстрагування, систематизація, порівняння, узагальнення, моделювання та графічного методу.

**Результати.** Автором запропоновано та обґрунтовано поетапний підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю, що дозволить підприємствам аграрного сектору досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економічної культури; та буде сприяти вирішенню поточних виробничих задач і реалізації стратегічних цілей. Розроблено модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю. Визначено завдання для власників та керівників аграрних підприємств щодо створення належних передумов для формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

**Перспективи.** В подальших дослідженнях необхідно акцентувати увагу на розробці контрольної політики, норм, регламентів та звітів, які б регулювали організацію та функціонування системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств та забезпечували інформаційний взаємозв'язок як в середині самої системи, так і з системою управління.

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський контроль, формування системи, ефективність контролю, аграрні підприємства.

**Вступ.** В ринкових умовах стратегічні та локальні цілі діяльності підприємств можуть бути різними і змінюватись час від часу. Завдання забезпечення ефективного досягнення поставлених цілей покладено на систему управління та її підсистеми. Найбільше навантаження щодо сприяння досягненню цілей діяльності підприємства припадає на систему внутрішньогосподарського контролю. Контроль, як відомо, повинен бути всеохоплюючим і безперервним. При цьому тільки ефективна система внутрішньогосподарського контролю може надати обґрунтовану впевненість в тому, що визначена мета буде досягнута. Гострою є проблема «неефективності» контролю в аграрному секторі, особливо для підприємств середнього розміру (за показниками



землекористування, чисельності працівників та рівня доходу). Тому формування ефективної та якісної системи внутрішньогосподарського контролю в таких підприємствах повинно бути одним з пріоритетних напрямів їх розвитку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми організації та оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю, зокрема і в аграрному секторі не є новими. Ці питання висвітлювались в науковій літературі як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. В межах дослідження ми акцентували увагу на здобутках С.В. Бардаша [1], Т.А. Бутинець [2], Н.Г. Виговської [3; 4], Н.П. Кузик [5], В.Ф. Максимової [6, 7], В.П. Пантелеєва [8], Л.В. Рибалко [9] та ін. Проте зазначена проблематика не втрачає своєї актуальності з огляду на невирішені та суперечливі моменти, а також нові завдання, які диктує розвиток економіки. Одним з таких невирішених питань є формування цілісної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, яка б ефективно функціонувала в умовах аграрного виробництва.

Останнім часом в наукових дослідженнях багато уваги приділяється розробці пропозицій, щодо побудови ризик-орієнтованої системи внутрішньогосподарського контролю за концепціями COSO та COSO-ERM [8; 10; 11]. Втім, модель COSO – це підхід до побудови системи внутрішньогосподарського контролю, якого обов'язково повинні дотримуватись компанії, що розміщують свої акції на американських фондових біржах. Ми вважаємо, що у вітчизняних реаліях такі концепції можуть братись на озброєння лише агрохолдингами як комплексними формуваннями. Для малих і середніх підприємств аграрного бізнесу в більшості випадків вони є не на часі з огляду на невідповідність стилю та філософії управління, кадрові й фінансові проблеми.

Щодо питання визначення ефективності та якості внутрішньогосподарського контролю, то воно також є невирішеним. Отримані дослідниками-попередниками [1; 4; 5; 6; 8; 12] результати мають як теоретичне, так і практичне значення, але в більшості випадків не узгоджені між собою і потребують подальшого розвитку.

Так предметом дослідження більшості фахівців є оцінка ефективності внутрішньогосподарського контролю. Водночас В.Ф. Максимова [6] наголошує на оцінюванні його якості. Науковець зазначає, що хоча часто якість контролю асоціюють з його ефективністю, проте ці терміни використовують без розмежування їх сутності і характеристик [6]. На думку В.Ф. Максимової категорія «ефективність» характеризує якість внутрішньогосподарського контролю «... на первинному щаблі ієрархії системи управління, де контроль в основному здійснюється керівниками у межах цільового його спрямування на досягнення конкретної мети управління підрозділом підприємства» [6].

**Мета.** Метою дослідження є розробка та обґрунтування поетапного підходу до формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств.

**Методологія дослідження.** Дослідження ґрунтується на діалектичному методі та використанні системного підходу, що дає змогу розглянути внутрішньогосподарський контроль як цілісну систему в єдності та взаємозв'язку її елементів. Також застосовувалися такі методи як: абстрагування, систематизація, порівняння та узагальнення – для дослідження теоретико-методичних засад організації і визначення ефективності та якості внутрішньогосподарського контролю; моделювання – для побудови моделі процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств; графічний – для наочного зображення отриманих результатів дослідження.

**Результати.** Поняття «система внутрішньогосподарського контролю» містить в собі як організаційну структуру взаємопов'язаних суб'єктів та об'єктів контролю, що взаємодіють у створеному системою управління контрольному середовищі, так і порядок, правила та процедури здійснення контрольних дій та руху контрольної інформації, встановлених для забезпечення дотримання законності господарських операцій, запобігання помилкам та зловживанням. захисту майна власника, досягнення управлінських цілей та стабільного розвитку підприємства. Тому в контексті визначеної проблеми для аграрних підприємств мова повинна йти саме про формування цілісної системи внутрішньогосподарського контролю, яка була б органічною та ефективною в

межах системи управління, а не тільки про підвищення ефективності окремих контрольних дій, що найчастіше практикується вітчизняними агроформуваннями.

Ефективність, в загальному розумінні, – це «здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту, тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат» [13, с. 508]. При цьому, під економічною ефективністю розуміється «...досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці» [13, с. 508]. Це визначення справедливе і для оцінки внутрішньогосподарського контролю.

Вчені зауважують, що ефективність внутрішньогосподарського контролю «щільно пов'язана або залежить від його якості» [1], під якою слід розуміти «сукупність властивостей (притаманних характеристик, ознак, особливостей) контрольного процесу, які характеризують його корисність, та є одним з головних показників його ефективності» [1]. Погоджуємося, що ефективність і якість контролю тісно пов'язані, але дискусійним виглядає тлумачення якості одним з показників ефективності контролю, а не навпаки.

За нашими спостереженнями, на практиці, стосовно системи внутрішньогосподарського контролю, категорія «якість» зазвичай використовується як узагальнююче поняття. Якщо стверджується, що на підприємстві якісна система внутрішньогосподарського контролю, під цим розуміється, що така система своїм існуванням задовольняє всім вимогам, які стоять перед нею. Поряд з цим поняття «якісна система внутрішньогосподарського контролю» може тлумачитись не комплексно, а стосовно тих чи інших аспектів. «Якісна система внутрішньогосподарського контролю» може означати тільки позитивну характеристику стану такої системи (стану кадрового та матеріального забезпечення, організаційної структури та розподілу обов'язків тощо), але не характеризувати показники її функціонування.

Щодо ефективності, то вона за своєю сутністю є критерієм оцінки функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, а не її стану, виступаючи таким чином однією зі складових категорії «якість». При цьому, зауважимо, що ефективна система внутрішньогосподарського контролю апіорі вважається якісною, але не завжди навпаки. Якісна, за своїм станом система, з огляду на певні обставини, може бути не ефективною. Це призводить до того, що категорію «ефективність» поряд з категорією «якість» часто використовують як узагальнюючу по відношенню до інших властивостей, що характеризують систему внутрішньогосподарського контролю.

Враховуючи зазначене, цілком підтримуємо твердження, що «ефективність виступає інтегрованою ознакою якості контролю» [7, с. 69]. Поряд з цим обґрунтованою і слушною вважаємо пропозицію В.Ф. Максимової щодо виокремлення таких складових (аспектів) якості внутрішньогосподарського контролю: системного, методологічного, ресурсного, організаційного та функціонального [6].

Системний аспект передбачає відповідність внутрішньогосподарського контролю підприємства характеристикам системи і наявність системних якостей. Методологічний аспект якості віддзеркалює відповідність основним принципам організації і функціонування системи контролю. Ресурсний аспект характеризує досконалість кадрового, методичного, технічного та фінансового забезпечення системи; організаційний – рівень організації процесів контролю (досконалість структури системи контролю; ступінь узгодженості, координованості дій виконавців контрольних процедур; створення адекватного контрольного середовища). За функціональним аспектом якості системи оцінюють досконалість застосування операційно-процедурної технології контролю, досконалість використання методів опрацювання інформації щодо стану та руху підконтрольних об'єктів, комунікативну досконалість [6]. Саме з врахуванням зазначених складових і повинна будуватись або вдосконалюватись система внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств

На нашу думку, процес формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства можна поділити на три етапи. На першому етапі повинно бути забезпечено дотримання системного, методологічного та ресурсного аспектів якості внутрішньогосподарського

контролю, як основи для його подальшого успішного функціонування. Другий етап є організаційним, третій – результативним, обумовленим виконанням системою своїх функцій. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств представлена на рис. 1.

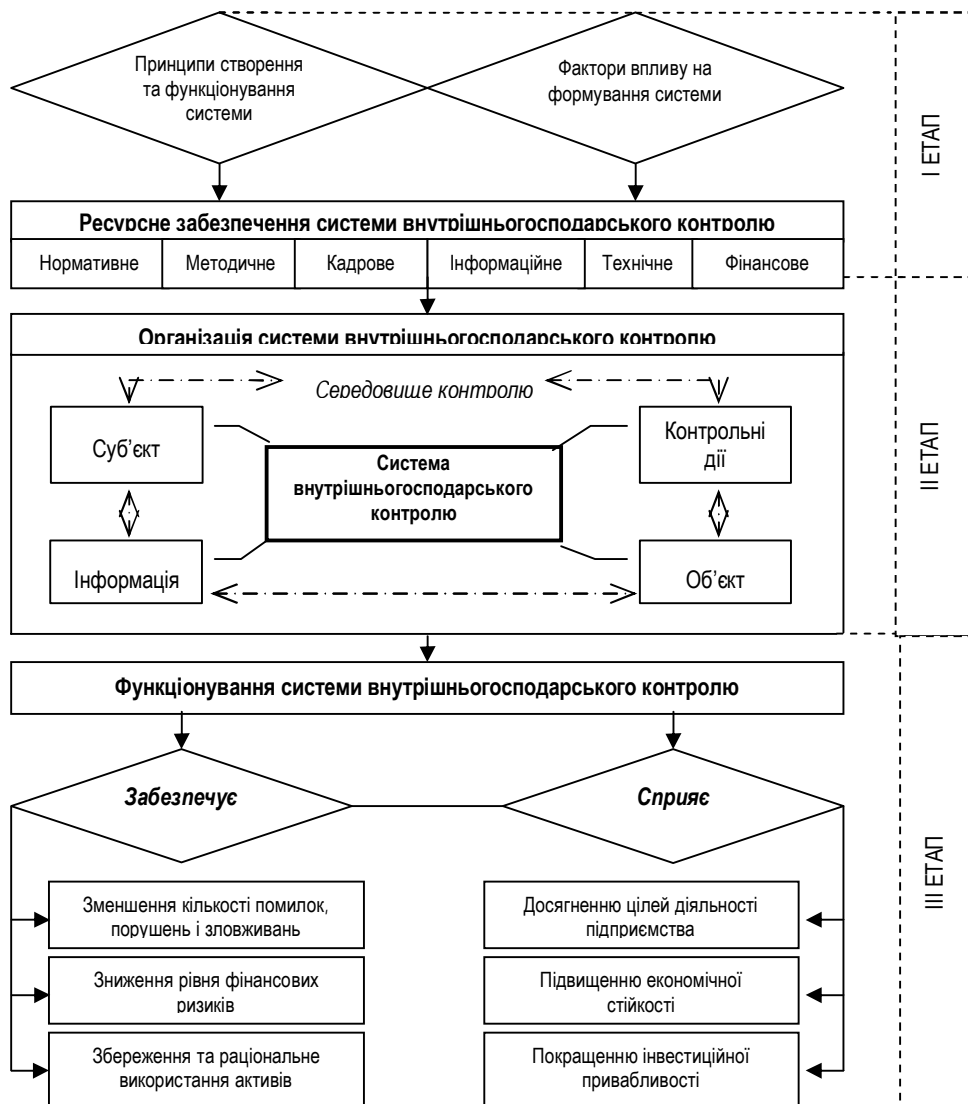


Рис. 1. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств\*

\* Джерело: розроблено автором

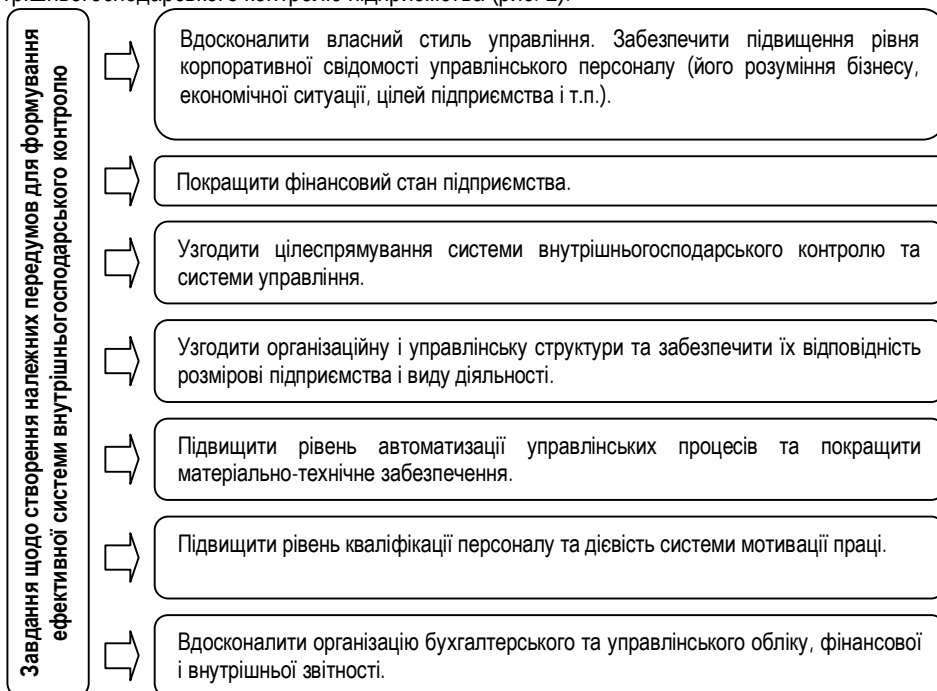
За В.Ф. Максимовою, визначення категорії «якість внутрішньогосподарського контролю» в системному і методологічному аспектах є дуже важливим для пізнання його сутності. Однак ці аспекти якості важко піддаються оцінці, тим більше кількісному виміру [6]. Погоджуємось, що в практичній діяльності складно оцінити ступінь відповідності внутрішньогосподарського контролю

характеристикам системи і наявність системних якостей, та, все ж таки, відповідність основним принципам організації та функціонування системи, на наш погляд, можна виміряти за допомогою експертних методів, зокрема оцінно-ситуаційного підходу [14].

Під час формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю необхідно дотримуватись таких принципів створення структури системи контролю як системна впорядкованість; відповідність загальній логіці організації управління, оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю, координація контрольних дій. Функціонування системи внутрішньогосподарського контролю має відповідати принципам оптимального співвідношення видів контролю, пріоритетності контролю критичних точок, безперервності контролю в часі; спадкоємності складових контролю в просторі і в часі.

Формування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства відбувається під впливом різних факторів, основними з яких є організаційно-правова форма, галузева приналежність і розмір підприємства (масштаб та вид діяльності), організаційна та управлінська структури, фінансовий стан підприємства. Враховуючи зазначені фактори на кожному підприємстві повинні бути створені оптимальні передумови для вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю та її подальшого розвитку. В результаті попередніх досліджень нами були ідентифіковані такі передумови та запропоноване їх групування за класифікаційними ознаками [15].

Створення передумов вдосконалення внутрішньогосподарського контролю знаходиться в межах відповідальності вищої управлінської ланки. Виходячи з визначених передумов [15] ми сформулювали перелік завдань для власників та керівників аграрних підприємств, комплексне вирішення яких дозволить закласти належну основу щодо формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства (рис. 2).



**Рис. 2. Завдання для власників та керівників аграрних підприємств щодо створення належних передумов для формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю \***

\* Джерело: розроблено автором

Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах неможливе без належного нормативного, методичного, кадрового, інформаційного, технічного та фінансового забезпечення (рис. 1). Разом з тим, повинні бути дотримані вимоги щодо відповідності організаційної структури системи внутрішньогосподарського контролю організаційній та управлінській структурам підприємства, оптимальності співвідношення форм внутрішнього контролю, координації контрольних дій. Поєднання ресурсної та організаційної складових якості системи дозволить суб'єктам внутрішньогосподарського контролю максимально ефективно реалізувати свої функції.

Можна вважати, що контроль виконує свою справжню роль, тобто забезпечує досягнення цілей підприємства, коли він має такі властивості як стратегічне спрямування, постійна орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, економічність [14, с. 199]. Тобто, ефективною системою внутрішньогосподарського контролю є тоді, коли надається висока оцінка її результативності, дієвості та економічності. За критеріями результативності і економічності стосовно функціонування системи внутрішньогосподарського контролю визначається обсяг виявлених відхилень та витрат, пов'язаних зі здійсненням контрольних заходів.

Оцінка за критерієм дієвості характеризує здатність внутрішньогосподарського контролю забезпечувати: зменшення помилок, порушень і зловживань на підприємстві; знижувати рівень фінансових ризиків, шляхом їх ідентифікації, оцінки та прогнозування; збереження та раціональне використання активів. Також саме за критерієм дієвості оцінюється наскільки система внутрішньогосподарського контролю спроможна сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень і, разом з цим, підвищенню економічної стійкості, покращенню інвестиційної привабливості та досягненню інших цілей діяльності підприємства.

**Висновки і перспективи.** Результати проведених досліджень дозволяють з впевненістю стверджувати, що на сьогоднішній день аграрні підприємства потребують формування не тільки результативної та економічної системи внутрішньогосподарського контролю, але і дієвої. Запропонований підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю дозволить підприємствам аграрного сектору досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економічної культури; буде сприяти вирішенню поточних виробничих задач і реалізації стратегічних цілей.

Подальшого дослідження та розвитку потребують нормативна, методична та інформаційна складові ресурсного забезпечення системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств, а саме розробка контрольної політики, норм, регламентів та звітів, які б регулювали організацію та функціонування системи та забезпечували інформаційний взаємозв'язок як в середині самої системи, так і з системою управління.

#### Список використаних джерел

1. Бардаш, С.В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / С.В. Бардаш, Т.С. Осадча // Економіка та держава. – 2011. – №11. – С. 16–19. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2011\\_11\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_11_6) (дата звернення 25.02.2016). – Назва з екрана.
2. Бутинець, Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 12–17. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2013\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_1_4) (дата звернення 16.02.2016). – Назва з екрана.
3. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст]: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – 532 с.
4. Виговська, Н.Г. Розвиток методичних основ ефективності внутрішнього фінансового контролю [Текст] / Н.Г. Виговська // Вісник Сумського НАУ. Серія «Фінанси і кредит». – 2011. – № 1. – С. 51–59.
5. Кузик, Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.П. Кузик. – К., 2004. – 19 с.

6. Максимова, В.Ф. Вимоги до оцінки якості внутрішнього економічного контролю [Текст] / В.Ф.Максімова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 78. – С. 56–61.
7. Максимова, В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст]: монографія / В.Ф. Максимова. – К.: АБПІО, 2005. – 264 с.
8. Пантелеев, В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст]: монографія / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
9. Рибалко, Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.В.Рибалко. – К., 2009. – 21 с.
10. Дорош, Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві [Електронний ресурс] / Н.І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. – 2014. – Вип. 44. – С. 148–152. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca\\_ekon\\_2014\\_44\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_31) (дата звернення 20.03.2016). – Назва з екрана.
11. Марчук, У.О. Адаптація внутрішньогосподарського контролю до Інтегрованої концепції внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / У.О. Марчук // Економічний часопис. – 2012. – № 11 – 12 (1). – С. 87 – 89. – Режим доступу: <http://soskin.info/userfiles/file/2013/11-12%202013%20EX/Marchuk.pdf> (дата звернення 20.03.2016). – Назва з екрана.
12. Костирко, Р.О. Оцінка ефективності внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства [Електронний ресурс] / Р.О. Костирко // Вісник ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 210–217. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vdnuet/econ/2009\\_4/28.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2009_4/28.pdf). (дата звернення 09.07.2010). – Назва з екрана.
13. Економічна енциклопедія [Текст]: у 3 т. / за ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т.1. – 864 с.
14. Бєсєдін М.О. Основи менеджменту: оцінно-ситуаційний підхід (модульний варіант) [Текст] : підручник / М.О. Бєсєдін, В.М. Нагаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 496 с.
15. Гончар В.П. Класифікація передумов вдосконалення внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств [Текст] / В.П. Гончар // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет». Економічні науки. Вип. 141. – Сімферополь, 2012. – С. 246 – 250.

#### References

1. Bardash, S.V., Osadcha, T.S. (2011). Okremi aspekty jakisnogo i kil'kisnogo ocinjuvannja efektu ta efektyvnosti vnutrishn'ogo kontrolju [Elektronnyj resurs]. *Ekonomika ta derzhava*, 11, 16 – 19. – Rezhyim dostupu: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2011\\_11\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_11_6) (data zvernennja 25.02.2016). – Nazva z ekrana.
2. Butinec', T.A. (2013). Organizacijni pidhodi do formuvannja sistemi vnutrishn'ogo kontrolju [Certain aspects of qualitative and quantitative evaluation of the effect and effectiveness of internal control]. *Visnik Zhitomir'skogo derzhavnogo tehnologichnogo universitetu. Ser.: Ekonomichni nauki*, 1, 12–17.
3. Vigov's'ka, N.G. (2008). Gospodars'kij kontrol' v Ukraїni: teorija, metodologija, organizacija [Economic control in Ukraine: Theory, Methodology, Organization]. Zhitomir: ZhDTU, 2008.
4. Vigov's'ka, N.G. (2011). Rozvitok metodichnih osnov efektyvnosti vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju [Development of methodical bases of the effectiveness of internal financial control]. *Visnik Sums'kogo NAU. Serija «Finansi i kredit» [Bulletin of Sumy NAU. A series of "Finance and Credit"]*, 1, 51–59.
5. Kuzik, N.P. (2004). *Sistema vnutrishn'ogo kontrolju v akcionernomu tovaristvi* [The internal control system in the Company]. (Unpublished doctoral dissertation). KNEU, Kiev.
6. Maksimova, V.F. (2005). Vimogi do ocinki jakosti vnutrishn'ogo ekonomichnogo kontrolju [Requirements for the quality assessment of internal economic control]. *Buhgalterskij oblik i audit [Accounting and Auditing]*, 78, 56–61.
7. Maksimova, V.F. (2005). *Vnutrishnij kontrol' ekonomichnoi dijal'nosti promislovogo pidpriemstva – sistemnij pidhid do rozvitku* [Internal control is an economic activity of an industrial enterprise - a systematic approach to the development]. Kiev : AVRIO.
8. Panteleev, V.P. (2008). Vnutrishn'ogospodars'kij kontrol': metodologija ta organizacija ; [Intraeconomic control: methodology and organization]. Kiev : DP «Inform.-analit. agentstvo».
9. Ribalko, L.V. (2009). Vnutrishn'ogospodars'kij kontrol' v agrarnih pidpriemstvach [Intraeconomic control of agricultural enterprises] (Unpublished doctoral dissertation). NSC IAE, Kiev.

10. Dorosh, N.I. (2014). Vnutrishnij kontrol' ta audit v upravlinni rizikami na pidpriemstvi [Internal control and audit in risk management in the enterprise]. *Visnik L'vivs'koї komercijnoi akademii. Serija: Ekonomichna* [Bulletin of Lviv Commercial Academy. Series: Economic], 44, 148–152.
11. Marchuk, U.O. (2012). Adaptacija vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju do Integrovanoi koncepcii vnutrishn'ogo kontrolju [The US adaptation farm control integrated concept of internal control] *Ekonomichnij chasopis*, 11–12 (1), 87–89.
12. Kostirko, R.O. (2009). Ocinka efektyvnosti vnutrishn'ogo kontrolju v upravlinni vitratami pidpriemstva [Evaluating the effectiveness of internal control in the management of the enterprise costs] *Visnik DonNUET im. M. Tugan-Baranovs'kogo. Ekonomichni nauki* [Herald DonNUET them. M. Tugan-Baranowski. Economics], 4, 210–217.
13. Mochernuy, S.V. (Ed.) (2000). *Ekonomichna enciklopedija* [Economic encyclopedia]. (Vol.1). Kiev : Vidavnychij centr «Akademija» [Publishing Center "Academy"].
14. Besedin, M.O., Nagaev, V.M. (2005). *Osnovi menedzhmentu: ocinno-situacijnij pidhid (modul'nij variant)* [Fundamentals of Management: assessment and situational approach (modular version)] . Kiev : Centr navchal'noi literaturi [Center of educational literature].
15. Gonchar, V.P. (2012). Klasifikacija peredumov vdoskonalennja vnutrishn'ogo kontrolju sil'skogospodars'kih pidpriemstv [Classification of the prerequisites for improving internal control of agricultural enterprises]. *Naukovi praci Pivdenного filialu Nacional'nogo universitetu bioresursiv i prirodozokoristuvannja Ukraїni «Krimskij agrotehnologichnij universitet». Ekonomichni nauki*, 141, 246 – 250.

Honchar Vitaliy

Ph.D. (Econ), Assistant Professor of Economic Control and Auditing Department  
Sumy National Agrarian University  
Sumy, Ukraine  
E-mail: [glek@ukr.net](mailto:glek@ukr.net)

## FORMATION OF EFFECTIVE SYSTEM OF AGRICULTURAL ENTERPRISES' INTERNAL CONTROL

### Abstract

*Introduction.* Under the market conditions enterprises have different strategic and local objectives of their activities, which vary from time to time. However, only the effective system of internal control can provide reasonable assurance that the specified target will be achieved. At the same time there is an acute problem of "inefficiency" of control in the agricultural sector, especially concerning some medium-sized companies.

*Methods.* The research is based on the dialectical method and the use of a systematic approach. The application of such methods of scientific knowledge as abstraction, classification, comparison, synthesis, simulation and a graphical method has been also provided.

*Results.* The author has proposed and substantiated the step-by-step approach to the formation of the system of internal control that will allow the companies of the agricultural sector to achieve a higher level of management efficiency and internal organizational, and economic culture. It has been also proved that such approach will help solve current production problems and implement strategic objectives. The model of the process of the internal control effective system formation has been provided. The tasks for owners and managers of agricultural enterprises as for the creation of appropriate conditions for the formation of an effective system of internal control have been also defined.

*Discussion.* In further studies it is necessary to focus on the development of control policies, rules, regulations and reports that would manage the organization and functioning of the internal control of agricultural enterprises and provide information interaction both within the system and the system of governance.

*Keywords:* internal economic control, system formation, control effectiveness, agricultural enterprises.



УДК 657.1  
JEL Classification M40

**Шевчук Людмила**

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту  
Вінницький фінансово-економічний університет  
м. Вінниця, Україна  
E-mail: [shevchuklyudmula@gmail.com](mailto:shevchuklyudmula@gmail.com)

**Зеленюк Вікторія**

Вінницький фінансово-економічний університет  
м. Вінниця, Україна  
E-mail: [dionisiia.dovbik.95@mail.ru](mailto:dionisiia.dovbik.95@mail.ru)

**Шевчук Андрій**

старший викладач кафедри фінансів і права  
Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка  
м. Київ, Україна  
E-mail: [aashevchuk@gmail.com](mailto:aashevchuk@gmail.com)

## ВПЛИВ ПОДАТКОВИХ ЗМІН НА СИСТЕМУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ РЕСУРСІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

### **Анотація**

**Актуальність.** В умовах систематичних податкових змін та проведення децентралізації органів місцевого самоврядування система контролю потребує концептуальної зміни підходів щодо формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів шляхом переорієнтації від функціонально-структурного підходу контрольної діяльності за наслідками до контролю за процесами, що сприятиме зміцненню державної влади, місцевого самоврядування, стабільності фінансової системи та потребує становлення ефективної мережевої системи державного фінансового контролю в Україні, яка забезпечить фінансову самостійність регіонів.

**Методи.** У статті подано результати дискретивного моделювання системи мережевого контролю процесів формування та використання фінансових результатів, що передбачає конкретизацію її ознак, фінансових інструментів контролю та їх дії на основі структурно-організаційної декомпозиції.

**Результати.** Авторами надано характеристику ознак фінансових інструментів, прогнозований результат дії мережевої системи фінансового контролю. Запропоновано модель формування мережевої системи контролю формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів з урахуванням сучасних вимог ґрунтованих на поєднанні фіскального і стимулюючого підходу в єдиній інформаційній мережі з урахуванням можливих податкових змін, яка передбачатиме потенційні можливості щодо фінансових ресурсів за рахунок розвитку бізнес-середовища та дії фінансових інструментів контролю. Дана пропозиція призведе до розвитку бізнес-одиноць, легалізації та детінізації оплати праці і як наслідок результат збільшення потенційних фінансових ресурсів місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб з однієї сторони та сприятиме якісному, ефективному використанню фінансових ресурсів місцевих бюджетів завдяки встановленому в мережі обмеженню за дотриманням норми контролю на етапі прийняття та реалізації рішень, з іншої.

**Перспективи.** У процесі подальших досліджень сучасної системи мережевого контролю необхідно розробити методичний інструментарій для визначення та оцінювання результатів контролю процесів формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів на мікро- та макрорівнях.

**Ключові слова:** модель сучасної мережевої системи контролю, ознаки системи, фінансові інструменти контролю, фіскальний та стимулюючий підхід.



**Вступ.** В процесі систематичних податкових змін та податкової реформи в недалекому майбутньому виникає потреба розгляду системи контролю фінансових ресурсів місцевих бюджетів в новій філософії, спрямованій від контролю за наслідками до контролю за процесами. Нове бачення ролі контролю процесів формування та використання фінансових ресурсів полягає в поєднанні фіскальної та стимулюючої функції за допомогою дії фінансових інструментів контролю, що сприятиме зменшенню податкового навантаження на бізнес-одиниці згідно запропонованих методик та призведе до збільшення надходжень податку на доходи фізичних осіб, і як наслідок збільшення фінансових ресурсів місцевих бюджетів, що можливо здійснити за допомогою створення мережевої системи контролю.

Дана система контролю повинна своєчасно реагувати на виникнення та прояви кризових явищ в економіці, виявляти та задовольняти вимоги бізнес-одиниць стосовно оподаткування і мати спроможність ефективно сприяти наповненню дохідної частини місцевих бюджетів, використовуючи фінансові інструменти контролю. Для вирішення поставлених перед мережевою системою контролю завдань необхідно чітко визначити ознаки та їх властивості, фінансові інструменти та їх дію, що набуваються системою контролю для належного управління щодо фінансової стійкості регіонів на основі інформаційно-аналітичного та обліково-контрольного забезпечення в умовах децентралізації та податкових змін.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у розвиток і наукове обґрунтування реформування системи державного фінансового контролю зробили такі провідні вітчизняні науковці, як М.Т. Булуха [1], Н.Виговська [2], І.К. Дрозд [3], В.О.Шевчук [6] та інші вітчизняні дослідники. Однак ці дослідження розглядають теоретико-методологічні засади організації системи контролю тбез врахування сучасних тенденцій розвитку економіки та фінансових потреб територіальних громад у нових умовах господарювання місцевого самоврядування. Переважна більшість таких праць зосереджена на вивченні теоретичних та методичних положень розгляду контролю з фіскальної позиції.

Так, у дослідженнях про контрольно-ревізійну діяльність М. Білухи поширеною є концепція контролю, яка зводить його суть до перевірки дотримання законодавства, виявлення порушень і вад [1]. На нашу думку, запропонована концепція щодо розвитку системи контролю в сучасних умовах є неактуальною. Виникає потреба формування нової парадигми контролю формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів, як ефективної функції управління, яка повинна враховувати поєднання фіскальної і стимулюючої складової.

Лише у деяких наукових роботах з досліджуваної проблематики розглядається контроль на сучасному рівні. Зокрема, Дрозд І.К. пропонує з врахуванням зміни реалій розглядати таке визначення: «Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, що спрямована на розкриття відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами й іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних корегувальних і превентивних заходів» [3].

Даний підхід акцентує увагу на ефективність управління фінансовими ресурсами та своєчасне вжиття заходів, тоді як професор Шевчук В.О. зазначає, що категорію «ефективність» щодо контролю слід розуміти як ступінь пристосованості контролюючої системи до розв'язання певної проблеми у визначених умовах. Такий підхід дозволяє формулювати поняття потенціалу контролю, а також визначати умови одержання емерджентного ефекту контролю, якими є визначеність контролюючого суб'єкта, адресність контролюваного об'єкта, цільова спрямованість, збалансованість, повнота здійснення і своєчасність контрольних дій та оптимальна пов'язаність системи контролю з оточуючим економічним середовищем [6]. Дана позиція науковця є актуальною, оскільки вказує на важливу особливість та потенціал системи контролю, а саме – сприянню розв'язання поставленої певної проблеми в сучасних умовах, адже, як зазначає І.С. Скоропад, запровадження адміністративної та податкової реформи потребує змін в системі державного фінансового контролю, адже переважна частина науковців зазначають недоліки до яких відносять –

фіскальний характер більшості контрольно – перевірочних процедур; переважання заходів подальшого (наступного) контролю; неусвідомленість важливості внутрішнього фінансового контролю; низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень; зростання фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів [4].

На наш погляд, така характеристика недоліків системи контролю найбільш точно відображає зміст досліджуваного явища та потребу зміни підходів.

Авторське бачення вирішення проблеми фінансової стабільності регіонів передбачає нову систему контролю, яка повинна поєднати фіскальний та стимулюючий підхід в єдиній інформаційній мережі, де будуть враховуватися можливі податкові зміни, що визначатимуть потенційні можливості формування фінансових ресурсів за рахунок розвитку бізнес-середовища і фінансових інструментів контролю та сприятиме ефективному їх використанню.

**Метою** даного дослідження є розвиток теоретико-методологічних засад формування системи мережевого контролю щодо формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів шляхом розв'язання дослідницьких завдань щодо визначення ознак системи контролю та дії фінансових інструментів на фінансову стабільність регіонів. Для розв'язання поставлених завдань авторами використовувалися методи систематизації та групування, дискрептивного моделювання, контент-аналізу.

**Методологія дослідження.** У статті подано результати дискрептивного моделювання системи мережевого контролю процесів формування та використання фінансових результатів, що передбачає конкретизацію її ознак, фінансових інструментів контролю та їх дії на основі структурно-організаційної декомпозиції.

**Результати.** Мережева система контролю розглядається нами як цілісна система, яка виникає внаслідок синергетичного розвитку і забезпечує генерування, обробку та передачу інформації на основі визначених нами ознак фінансових інструментів та їх дії, необхідних для прийняття ефективних рішень щодо процесу управління процесами формування та використання фінансових ресурсів з урахуванням факторів впливу внутрішнього та зовнішнього середовища на формування стратегії розвитку бізнес-одиниць в умовах систематичних податкових змін та здійснення оцінювання результатів дії фінансових інструментів контролю стосовно їх впливу на наповнення місцевих бюджетів.

На нашу думку, таке визначення відображає зміст досліджуваного явища, оскільки:

1) вказує на потребу виникнення мережевої системи контролю як еволюційної форми розвитку всіх видів обліку в поєднанні фіскального та стимулюючого напрямку процесу управління ресурсами;

2) передбачає забезпечення цілісності системи контролю за рахунок поєднання ретроспективної та перспективної інформації при формуванні потоків інформації для прийняття рішень щодо знаходження потенційних можливостей формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів за умови успішного функціонування бізнес-одиниць на перспективу в умовах податкових змін та податкової реформи, яка має бути спрямована на регресивне оподаткування.

Наше бачення мережевої системи контролю засноване на використанні комплексу інструментарію фінансового контролю і реалізується одночасно на трьох рівнях управління фінансовими ресурсами – операційному, тактичному і стратегічному, що вимагає забезпечення в процесі її побудови формування таких ознак, як інтегрованість, інноваційність, адаптивність, динамічність, актуарність, соціальність і технологічність.

Даний перелік ознак дозволяють мережевій системі контролю перетворитися у дієвий механізм забезпечення системи управління формування та використання фінансових ресурсів необхідною транспарентною і релевантною обліково-аналітичною інформацією, сформованою нами для прийняття рішення на основі даних відібраних під конкретне завдання, зокрема забезпечення фінансової стійкості регіонів в умовах децентралізації.

З метою пристосування до сучасних умов і вимог економічного середовища мережева система контролю потребує постійного трансформування, враховуючи зміни у просторі та часі. Функціонування мережевої системи контролю потребує створення методологічного підґрунтя для оцінювання рівня відповідності облікових систем сучасним інформаційним потребам управління фінансовими ресурсами місцевих бюджетів на основі результату дії фінансових інструментів щодо їх формування та використання

Нами за результатами дослідження запропоновано систему ознак, фінансові інструменти мережевої системи контролю та прогнозований результат їх дії (табл. 1), яка містить конкретизацію очікуваних проявів в умовах її реалізації

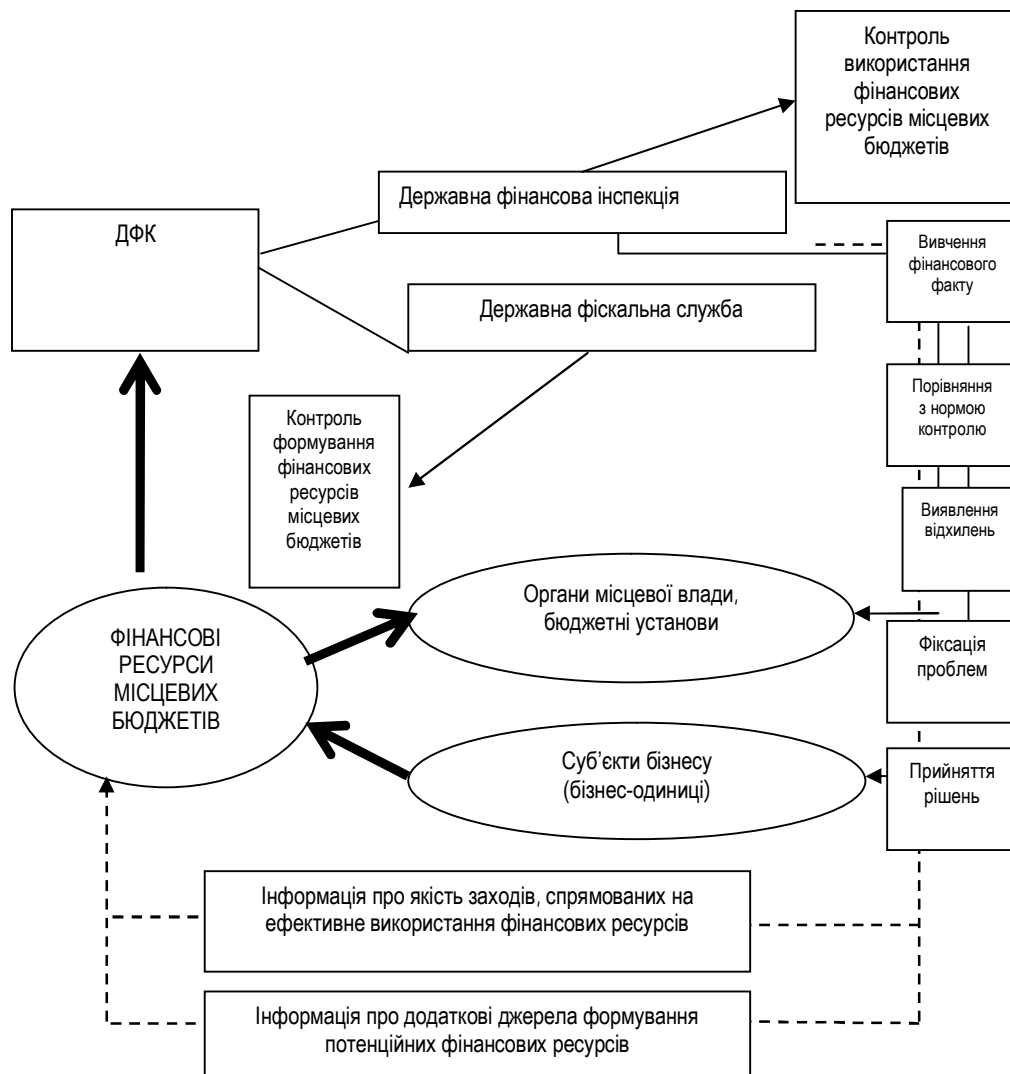
Таблиця 1

**Характеристика мережевої системи фінансового контролю  
фінансових ресурсів місцевих бюджетів**

Ознаки	Характеристика	Фінансові інструменти контролю – результат їх дії	Концепція, на zasadaх якої формується результат
Інтегрованість	Інтегрування в мережеву інформаційну систему обліково-аналітичної інформації з подальшим аналізом та контролем	Легалізація оплати праці – збільшення сплати податку на доходи фізичних осіб фінансових ресурсів місцевих бюджетів	Мережева система бухгалтерського обліку
Інноваційність	Модернізація системи мережевого обліку відповідно до нових вимог системи управління та зміни умов функціонування	Регресивно-прогресивний метод нарахування ЄСВ – з урахуванням внесення податкових змін і як наслідок збільшення ресурсів місцевих бюджетів за рахунок основного джерела ПДФО	Мережева система контролю
Гнучкість	Встановлення контрольних обмежень щодо використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів з урахуванням норми контролю, факторів зовнішнього впливу та наслідків від їх дії	Своєчасне коригування щодо раціонального використання фінансових ресурсів – можливість їх збільшення залежно від результатів моніторингу, оцінювання зовнішнього середовища	Стратегічний мережевий контроль
Актурарність	Розвиток методу подвійного запису для відображення податкових змін щодо оподаткування оплати праці	Своєчасність контролю обліково-аналітичної інформації бізнес – одиниць щодо оподаткування – збільшення надходжень фінансових ресурсів	Актурарний облік
Динамічність	Реєстрація процесів оподаткування бізнес-одиниць, спрямована на визначення надходжень фінансових ресурсів місцевих бюджетів на основі отриманої інформації сплати ПДФО	Вимірювання впливу ефективності контролю щодо формування ресурсів місцевих бюджетів на основі сплати ПДФО в оперативному режимі – збільшення фінансових ресурсів місцевих бюджетів	Оперативний контроль на основі інформації мережевого обліку
Соціальність	Концентрація уваги на контролі ЄСВ і пов'язаної з ним сплати ПДФО	Нові методики розрахунку ЄСВ – результат контролю в частині відображення ЄСВ, соціальної ефективності бізнес-одиниць на основі повного соціального пакета	Соціальний контроль соціальна відповідальність бізнесу
Технологічність	Комп'ютерні мережі та інтеграційна база даних мережевого обліку для раціонального управління	Автоматизація обліково-контрольних процедур, щодо процесів формування та використання ресурсів	Мережевий контроль

Джерело: розроблено автором Шевчуком А.А. [7, 8, 9].

Нами запропоновано модель мережевої системи фінансового контролю формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів, де показано взаємозв'язок органів ДФІ та ДФС із основними етапами проведення контролю в мережі, наочно проілюстрована на рис. 1.



**Рис. 1. Модель мережевої системи контролю формування та використання фінансових ресурсів**

Джерело: розроблено автором Шевчуком А.А.

Аналіз пов'язаності мережевої системи контролю з іншими системами, що знаходяться в оточуючому економічному середовищі, дозволяє формулювати засади конструювання багаторівневих сукупностей цих систем. Це розкриває практичні можливості удосконалення степеня за їх поведінкою та знаходження межі, за якою настає паралелізм чи дублювання

контрольних дій, що дозволяє визначати оптимальну сукупність та ефективність мережевої системи контролю щодо фінансової стійкості регіонів країни.

**Висновки і перспективи.** Пошук теоретико-методологічних засад організації мережевої системи контролю фінансових ресурсів місцевих бюджетів має відбуватися в площині ефективності реалізації поставлених завдань. Ефективність системи контролю визначається ступенем пристосованості контролюючої системи до розв'язання певної проблеми у визначених умовах. Запропоноване нами моделювання мережевої системи контролю процесів формування та використання фінансових ресурсів дозволяє враховувати зміни в організаційних та методичних аспектах їх відображення та підвищить адаптивність інформаційної системи, яка виступатиме основою, щодо розв'язання поставленої проблеми – фінансового забезпечення певних територіальних громад. Задля подолання цієї проблеми нами ініційовано питання, щодо поєднання фіскального та стимулюючого підходу контролю на основі використання фінансових інструментів контролю, що сприятимуть зменшенню податкового тиску на бізнес-одиниці в частині оплати праці шляхом внесення змін до відповідних нормативно-правових актів. Дана пропозиція призведе до розвитку бізнесу, легалізації і детінізації оплати праці і як наслідок результат збільшення потенційних фінансових ресурсів місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб та якісному, ефективному використанню фінансових ресурсів місцевих бюджетів завдяки встановленому в мережі обмеженню за дотриманням норми контролю на етапі прийняття та реалізації рішень. Підвищення рівня ефективності фінансового контролю формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів потребує концептуальної зміни підходів до механізмів контрольної діяльності шляхом переорієнтації з функціонально-структурного підходу контрольної діяльності від контролю за наслідками до контролю за процесами, що сприятиме фінансовій самостійності регіонів.

#### Список використаних джерел

1. Білуха, М.Т. Основні напрямки розвитку обліку та контролю за електронною технологією в 21 столітті [Текст] / М.Т.Білуха // Вісник КНТЕУ. – 2005. – № 3. – С.13-17.
2. Контроль і ревізія [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 4-е вид., допов. і переробл. – Житомир : ПП Рута, 2006. – 560 с.
3. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – 304 с.
4. Скоропад, І.С. Державний фінансовий контроль в Україні : проблеми та шляхи реформування [Текст] / І. С. Скоропад // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип.21.3. – С. 263–268.
5. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль виконання бюджетних програм // Фінанси України. – 2009. – №8. – С. 19–21.
6. Шевчук, В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) [Текст] : монографія. – К. : Київ. державний торговельно – економічний університет, 1998. – 317 с.
7. Шевчук, А.А. Теоретичні аспекти дослідження ролі інструментів контролю щодо формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів [Текст] / А.А.Шевчук // Збірник наукових праць. – К : Київс. націон. унів. ту ім. Тараса Шевченка. Інст. міжнар.відн. – 2014. – № 118. – С.170–173.
8. Шевчук, А.А. Моделювання контролю фінансових ресурсів згідно з запропонованою методикою та визначення її ефективності / Л. П. Шевчук, А. А. Шевчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2014. – № 6(1). – С. 157-161. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2014\\_6\(1\)\\_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_6(1)_32).
9. Шевчук, А.А. Ефективність контролю фінансових ресурсів як інструмент фінансової стабільності місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / А.А.Шевчук // Ефективна економіка. – 2015. – Режим доступу : [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10\\_2015/61.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2015/61.pdf).

#### References

1. Biluha, M.T. (2005). Osnovni naprjamky rozvytku obliku ta kontrolju za elektronnoju tehnologijeju v 21 stolitti [The main directions of development of accounting and control of electronic technology in the 21st century].

---

*Visnuk KNTEU [Herald KNTEU], 3,13-17.*

2. Butynec', F. F. (Ed.), Bondar, V. P. , Vygovs'ka, N. G., & Petrenko, N. I. (2006). *Kontrol' i revizija [Control and Audit]*. Zhytomyr : PP Ruta.

3. Drozd, I. K., & Shevchuk, V. O. (2007). *Derzhavnyj finansovyj kontrol' [State financial control]*. – K. : TOV "Imeks-LTD" [OOO "Imex-LTD"].

4. Skoropad, I.S. (2011). *Derzhavnyj finansovyj kontrol' v Ukraïni : problemy ta shljahy reformuvannja [State financial control in Ukraine: problems and ways of reforming]*. *Naukovyj visnyk NLTU Ukraïny*, 21.3, 263–268.

5. Stefanjuk, I.B. (2009). *Finansovyj kontrol' vykonannja bjudzhetnyh program [Financial control of the implementation of budget programs]*. *Finansy Ukraïny*, 8, 19-21.

6. Shevchuk, V.O. (1998). *Kontrol' gospodars'kyh system v suspil'stvi z perehidnoju ekonomikoju (Problemy teorii, organizacii, metodologii) [Control of economic systems in a society in transition (Problems of the theory, organization, methodology)]*. Kiev : Kyi'v. derzhavnyj torgovel'no–ekonomichnyj universytet.

7. Shevchuk, A.A. (2014). *Teoretychni aspekty doslidzhennja roli instrumentiv kontrolju shhodo formuvannja finansovyh resursiv miscevyh bjudzhetiv [Theoretical aspects of research on the role of control instruments for the formation of financial resources of local budgets]*. *Zbirnyk naukovykh prac'*, Vol. 118 (2), 170–173.

8. Shevchuk, A.A., & Shevchuk, L.P (2014). *Modeljuvannja kontrolju finansovyh resursiv zgidno z zaproponovanoju metodykoju ta vyznachennja i'i efektyvnosti [Modeling of control of financial resources in accordance with the proposed methodology and to determine its effectiveness]*. *Visnyk Hmel'nyc. nac. univ-tu [Herald Hmel'nits. nat. Univ of Science]*, 6,157-162.

9. Shevchuk, A.A. (2015). *Efektyvnist' kontrolju finansovyh resursiv jak instrument finansovoi' stabil'nosti miscevyh bjudzhetiv [The effectiveness of the control of financial resources as a tool for financial stability of local budgets]*. *Efektyvna ekonomika*, 10. Retrieved from [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10\\_2015/61.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2015/61.pdf)

Shevchuk Lyudmila  
PhD, Associate Professor  
Vinnitsa Finance and Economics University  
Vinnytsya, Ukraine  
E-mail: [shevchuklyudmula@gmail.com](mailto:shevchuklyudmula@gmail.com)

Shevchuk Andrey  
Sen. Lecturer in Finance and Law  
Military Institute of Kyiv National Taras Shevchenko University  
Kyiv, Ukraine  
E-mail: [aashevchuk@gmail.com](mailto:aashevchuk@gmail.com)

Zelenjuk Viktorija  
Vinnitsa Finance and Economics University  
Vinnytsya, Ukraine  
E-mail: [shevchuklyudmula@gmail.com](mailto:shevchuklyudmula@gmail.com)

## THE INFLUENCE OF TAX CHANGES ON FINANCIAL CONTROL SYSTEM OF LOCAL BUDGET RESOURCES

### Abstract

*Introduction. The paper studies the system of financial control in terms of systematic tax changes and deconcentration of local governing institutions. The paper describes the need of conceptual changes in forming and use of financial resources with the help of reorientation from control activity for results towards the control of process. The necessity of formation of effective net system of national financial control in Ukraine that will provide the financial independence of the regions is regarded. It will stimulate the strengthening of the government, institutions of local governing and stability of financial system.*

*Methods. The results of descriptive modeling of net control system of formation and use of financial results that provides the specification of its features, financial instruments of control and their activities on the basis of*

structural and organizing decomposition are used in the paper.

*Results.* The authors demonstrated the characteristics of financial instrument features and predicted results of net system of financial control activities. The model of formation of net control system of formation and use of financial resources of local budgets is given. It can be consumed that taking into account the modern demands based on combining both the fiscal and stimulating approaches in the united informative net that predicts the potential opportunities of financial resources at the expense of business sphere development and functioning of financial instruments of control the development of business units, legalization of payment and increasing the potential financial resources of local budgets with the help of personal income tax and fixed limits of abidance of control standards at the stage of decision-making will be achieved.

*Discussion.* The evidence from this study suggests a variety of methodical set of instruments for identification and estimation of results of control of formation and use process of local budget financial resources at micro- and macro levels.

*Keywords:* model of modern net system of control, system features, financial instruments of control, fiscal and stimulating approaches



ЗВІТНІСТЬ: НАЦІОНАЛЬНІ  
ОСОБЛИВОСТІ ТА  
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД



REPORTING: NATIONAL  
CHARACTERISTICS AND  
INTERNATIONAL EXPERIENCE

УДК 657.2.221  
JEL Classification M48

**Ямборко Галина**

к.е.н., професор кафедри обліку в бюджетних  
і кредитних установах та економічного аналізу  
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана  
м. Київ, Україна  
E-mail : [iamborko@mail.ru](mailto:iamborko@mail.ru)

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЯК МЕТОДОЛОГІЧНИЙ БАЗИС ФОРМУВАННЯ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

### *Анотація*

**Актуальність.** В статті обґрунтовано значення оновленої концептуальної основи фінансової звітності, зокрема концепції капіталу, як підґрунтя національних стандартів обліку та методології формування і інтерпретації показників фінансової звітності підприємств України.

**Методи.** Відповідно до мети використано методи дослідження: статистичний, аналітичний, діалектичний метод пізнання; монографічний метод, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо дефініції економічних і облікових понять «концепція», «капітал», «модель обліку»; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

**Результати.** Охарактеризовано і розкрито зміст, призначення Концептуальної основи фінансової звітності з'ясовано її роль як методологічного орієнтира. Досліджено суть концепцій капіталу та збереження фінансового і фізичного капіталу в контексті розвитку фінансової звітності підприємств, виокремлено проблему аналітичної інтерпретації показників фінансової звітності різними групами користувачів.

**Перспективи** Перспективи подальших досліджень спрямовуватимуться на вивчення та запровадження міжнародного досвіду формування і інтерпретації показників фінансової звітності та обґрунтування процесу гармонізації національних стандартів шляхом актуалізації концептуальних основ фінансової звітності.

**Ключові слова:** концептуальні основи, фінансова звітність, концепція, якісні характеристики, аналітична інтерпретація

**Вступ.** В умовах міжнародної стандартизації фінансової звітності, як джерела інформації для прийняття управлінських рішень, необхідною є аналітична інтерпретація показників фінансової звітності користувачами. При цьому важливо зазначити, що основою послідовного та логічного формування показників фінансової звітності є МСФЗ і відповідно національні стандарти бухгалтерського обліку окремих країн.

Розвиток фінансової звітності супроводжується змінами економічних відносин в кожній окремій країні і забезпечує користувачів різних країн достовірною інформацією. Фундаментальним



базисом для розроблення та постійного оновлення як міжнародних, так і національних стандартів є Концептуальні основи, що потребують вивчення та компетентного застосування.

Зрозуміло, що приведення національних концептуальних положень, вимог, принципів обліку і звітності кожної країни до міжнародних стандартів дозволить суттєво поліпшити регулювання, генерування й поширення корисної для користувачів інформації про діяльність підприємств.

Зазначимо, що в Україні основним документом, яким визначаються засади складання фінансової звітності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема, ст. 6 ЗУ встановлює, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [2, с. 6].

Ст. 12-1 регламентує можливість формування фінансової звітності в Україні на підставі вимог концептуальної основи, міжнародних стандартів фінансової звітності (надалі –МСФЗ) [2, с. 8].

Водночас з розвитком фінансової звітності повинна удосконалюватися і методологія аналізу, як функція управління, а можливо і формування спільної парадигми обліку і аналізу.

Нині процес комплексності методичного забезпечення формування і аналізу показників фінансової звітності потребує подальшого вивчення та дослідження концептуальних основ фінансової звітності. Саме це підтверджує актуальність дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Роль і значення концептуальних основ фінансової звітності ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, Л.М.Кіндрацької, С.Ф. Голова, В. М. Жука, М.Г.Чумаченка, І.Й. Яремко, В.Г. Швеця, а також у працях світових науковців: Р. Адамса, М.Ф.Ван Бреда, Д.Г. Шорта, Б.Нідлза, Ж. Ришара, Е.С. Хендріксена.

Беручи до уваги дослідження щодо важливості концептуальних основ, перед вітчизняними фахівцями постає проблема щодо доцільності запровадження рекомендацій закордонних вчених.

**Мета** дослідження обумовлена необхідністю обґрунтуванн домінантного значення концептуальних основ фінансової звітності, як методологічної основи моделі обліку і формування показників фінансової звітності та їх інтерпретації і аналізу.

**Методологія дослідження.** Відповідно до мети використано методи дослідження: статистичний, аналітичний, діалектичний метод пізнання; монографічний метод, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо дефініції економічних і облікових понять «концепція», «капітал», «модель обліку»; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків, наукового осмислення трактувань зарубіжних та вітчизняних вчених теорії й практики формування фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності. та обґрунтування напрямів їх удосконалення.

**Результати.** Зміни концептуальних основ фінансової звітності обумовлені розподілом капіталу в глобальному масштабі та намірами щодо залучення інвестицій суб'єктами підприємницької діяльності з врахуванням соціальних, економічних, політичних, юридичних особливостей кожної країни. Зазначимо, що фінансові звіти суб'єктів господарювання різних країн світу мають спорідненість показників, але також і відмінності та особливості. В першу чергу йдеться про відмінності визначень елементів фінансових звітів: активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат, а також критеріїв визнання елементів звітності, обсягу фінансових звітів та вибору баз оцінки і правил розкриття інформації. Саме тому, Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2010році переглянуто і змінено концептуальні основи (1989р), які повинні нівелювати розбіжності та гармонізувати регулюючі положення та відповідно потребують серйозного вивчення і правильного застосування не лише особами, які складають фінансові звіти, а й користувачами для аналітичної інтерпретації.

З цією метою у оновлених розділах концептуальних основ систематизовано:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення, визнання та оцінку елементів фінансових звітів;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу (рис. 1).



**Рис. 1. Схема концептуальних основ фінансової звітності**

При формуванні показників фінансової звітності для досягнення мети увага акцентується, передусім, на концепції, правилах визнання та виборі оцінки елементів фінансових звітів, що обумовлює відповідність якісним характеристикам фінансової звітності. Питання розвитку фінансової звітності, як інформаційного джерела аналізу і прийняття управлінських рішень, постійно перебуває в центрі наукової дискусії.

Проте позиція вітчизняних вчених щодо актуалізації концептуальних основ фінансової звітності різна. Так, Н.М. Малюга, наголошує на потребі розробки концепції розвитку бухгалтерського обліку як теоретичного базису інституційної та реформеної перебудови [4, с. 22].

В. М Жук вказує, що, незважаючи на наявність наукових передумов та гострої практичної необхідності розроблення концептуальних принципів подальшого розвитку обліку на основі визнаних економічних теорій, така Концепція до цих пір в Україні не була розроблена.

Існуючі дослідження науковців наводять обґрунтування потреби в цьому, але не мають конкретної реалізації. Більше того, серед професійної спільноти можна почути думку, що така Концепція взагалі не потрібна Україні, бо її вже замінили вищеперераховані державні нормативні акти. Одним із напрямів такого розвитку має стати галузевий аспект побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5, с.19].

М.С. Пушкар також зазначає, що концепція розвитку бухгалтерського обліку повинна опиратись в основному на наукові положення, а не на практику, яка поки що не має суттєвих досягнень [6, с. 114].

Важливість концепції визначається, в першу чергу, як підґрунтя для досягнення мети фінансової звітності загального призначення: надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів суб'єктові господарювання. Зрозуміло, що рішення нинішніх і потенційних інвесторів про придбання, продаж або утримування інструментів

власного та позикового капіталу (боргових інструментів) залежить від очікуваної суми прибутку від інвестиції у ці інструменти. Відповідно і на рішення кредиторів про надання або погашення позик впливають термін сплати основної суми кредиту і очікувана сума прибутку за відсотками. Очікування інвесторів та кредиторів стосовно суми ймовірного прибутку залежать від перспективності надходжень чистих майбутніх грошових коштів, для оцінки яких, важливою є достовірність інформація про ресурси суб'єкта господарювання.

Не менш важливою є інформація про ефективність і результативність управлінського персоналу та керівної ради щодо виконання своїх обов'язків щодо використання ресурсів суб'єкта господарювання та їх захисту від несприятливих впливів економічних чинників, таких як, наприклад, зміни цін та технологій, забезпечення дотримання законів, регулювання та контрактних положень.

Композиційно концептуальні основи включають:

- загальні положення,
- правову та методичну основи визнання елементів фінансових звітів,
- перелік об'єктів, на які поширюються положення та умови розвитку фінансової звітності, обґрунтування правомірності її основних положень, можливості реалізації їх ефективного використання у поєднанні з вимогами МСФЗ.

Структура концептуальних основ передбачає домінантні компоненти формування фінансової звітності, зокрема:

- концепція суб'єкта господарювання, що звітує,
- якісні характеристики корисної фінансової інформації та її обмеження,
- елементи фінансових звітів,
- визнання, оцінка, подання та розкриття інформації, які логічно підпорядковані досягненню мети.

За структурою і змістом простежується ґрунтовна аналітична послідовність: концепції (концептуальні основи), принципи (МСБО 1) і правила МСБО, МСФЗ координують бажання та запити користувачів фінансової звітності.

Для розуміння фінансових звітів, які базуються на оцінках, судженнях та облікових моделях, необхідно наголосити, що Концептуальна основа встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей та встановлює цілі, до яких слід прагнути, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

Саме тому, в першу чергу важливо виокремити і дослідити концепції, як визначальний задум концептуальних основ, зокрема:

- 1) концепцію фінансового і фізичного капіталу та
- 2) концепцію збереження фінансового і фізичного капіталу.

Досліджуючи суть кожної концепції, необхідно послідовно обґрунтувати значення терміну капітал у змістовних координатах. Зазначимо, що за визначенням класичної економічної теорії (заснованої А. Смітом, розвиненої Т. Мальтусом, Д. Рикардо, Д. С. Міллем та Артур Сесіль Пігу), капітал є фактором виробництва та усім тим, що використовується для виробництва, але безпосередньо не споживається в ньому (за винятком амортизації).

В свою чергу, А. Сміт трактував поняття капіталу як вартість, яка приносить прибуток, та як запаси засобів виробництва, які необхідні для продовження процесу виробництва і на відміну від таких факторів, як земля й природні ресурси, складається з раніше виробленого продукту. З цієї категорією споріднені стереотипні вислови, що їх часто використовують провідні економісти, зокрема наголошуючи, що капітал в економіці - це чинник виробництва у вигляді вартості, здатної приносити прибуток або збиток.

Засоби праці можуть вважатися капіталом (збільшувати або зменшувати свою вартість) при умові вступу їх власників у економічні відносини з власниками інших чинників виробництва.

У період становлення капіталізму, гроші, вкладені підприємцями у розвиток свого виробництва з метою отримання прибутку, який не завжди тотожний засобам праці, тобто

фізичному капіталу називали фінансовий капітал. Відповідно, і в сучасних ринкових відносинах кошти та інші види матеріальних і нематеріальних активів, оцінені у вартісній (грошовій) формі, мобілізовані з різних джерел з метою фінансового забезпечення господарської діяльності, розглядаються як фінансовий капітал підприємницьких структур.

Найбільш повно сутність і функціонування фінансового капіталу розкрив Р. Гільфердинг, у праці «Фінансовий капітал», зазначивши, що фінансовий капітал є грошовим капіталом і має форму руху останнього Г-Г' («становить гроші, що приносять гроші»).

Окремі науковці, зокрема, К. Макконелл та С. Брю зазначили, що "фінансовий капітал – це грошовий капітал", а Алексеєнко Л.М. вказує на те, що фінансовий капітал – це грошові кошти і виражена в грошовій формі частка матеріальних, нематеріальних та фінансових активів, що нагромаджують суб'єкти фінансової діяльності з різних джерел для забезпечення економічних умов здійснення підприємницької діяльності з метою отримання прибутку.

Отже, під фінансовим капіталом слід розуміти грошові кошти та інші фінансові активи, що акумулюються суб'єктом господарської діяльності з метою отримання прибутку та забезпечення безперервного процесу виробництва.

Як відомо, у бухгалтерському обліку інформація формується на основі логічних і послідовних припущень, принципів і правил, а тому при інтерпретації показників фінансової звітності є необхідність розмежування економічної і бухгалтерської категорії «капітал» з урахуванням і юридичних і суто бухгалтерських правил.

Зазначимо, що в бухгалтерському обліку, незважаючи на важливість цього об'єкту обліку та показника фінансової звітності, визначення категорії «капітал» не існує, а виокремлюється власний і позиковий капітал підприємства як пасиви, які є джерелом фінансування активів підприємства.

У відповідності до концептуальних основ власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань, тобто сума власного капіталу визначається за залишковим принципом і відповідно залежить від оцінки активів і зобов'язань.

Зазначимо, що при формування показників фінансових звітів більшістю суб'єктів господарювання прийнята фінансова концепція капіталу, сутність якого трактується, як сума інвестованих коштів або інвестована купівельна спроможність, яка розраховується у сумі чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання. Водночас, за фізичною концепцією, капітал визначається як виробнича потужність суб'єкта господарювання, та розраховується за показниками продуктивності, наприклад, кількість виробленої продукції за день.

Дослідники не раз актуалізували думку про те, що пріоритетність та мотивація вибору відповідної концепції капіталу суб'єктом господарювання обґрунтовується передусім запитом користувачів фінансових звітів. Якщо користувачі зацікавлені в збереженні номінально інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу, то складання фінансової звітності підпорядковується концепції збереження капіталу. При обранні концепції збереження фінансового капіталу формується модель визначення суми прибутку. При цьому прибутком вважається сума перевищення фінансової (або грошової) суми чистих активів на кінець періоду (за вирахуванням суми вилучення виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду) над фінансовою (або грошовою) сумою чистих активів на початок періоду. Показник збереження фінансового капіталу визначається, як правило, у номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності.

Водночас, при виборі концепції збереження фізичного капіталу прибуток визнається, якщо фізична виробнича потужність або продуктивність суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду (після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду) перевищують аналогічні показники на початок періоду. При виборі концепції збереження капіталу необхідно узгодити показники власного капіталу і суми визначеного прибутку, що є передумовою розмежування прибутковості і повернення капіталу суб'єкта господарювання; і лише надходження активів, що перевищують суми, необхідні

для збереження капіталу, може вважатися прибутком і, відповідно, прибутковістю капіталу. Таким чином, прибуток є залишковою сумою після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, в протилежному разі, якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є збитком.

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансові звіти також надають інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до нього. При інтерпретації, аналізі і прогнозуванні показників фінансової звітності користувачі повинні розуміти, що облікова інформація формується на основі логічних і послідовних припущень обліку та вибору певної бази (основи) оцінки.

Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про прибутки та збитки. Під обліковою оцінкою розуміється результат професійного судження стосовно вірогідного розрахунку вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат або їх характеристик та властивостей з урахуванням невизначеності існуючих умов чи майбутніх очікувань та неможливості їх абсолютного визначення. Точність розрахункових вимірів забезпечує математична процедура, а не впевненість, що результати економічних явищ або подій достовірно відображені у фінансовій звітності.

Вибір основи оцінки та концепції збереження капіталу визначить певну облікову модель, що використовується при складанні фінансових звітів. У передмові концептуальної основи зазначено: «Фінансові звіти у своїй більшості складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження фінансового капіталу». Концептуальна основа передбачає застосування ряду облікових моделей і містить керівні положення зі складання та подання фінансових звітів, підготовлених згідно з обраною моделлю та встановлює основи оцінки елементів фінансових звітів (табл. 1).

Таблиця 1

**Оцінка елементів фінансових звітів згідно концептуальної основи  
фінансової звітності (Р4, п.4.54 – п.4.56)**

Історична собівартість	Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад, податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності;
Поточна собівартість	Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за не дисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент.
Вартість реалізації (погашення)	Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності (п. 4.55 в)
Теперішня вартість	Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності (п. 4.5. г)

Саме оцінка є найбільш важливим фактором, що забезпечує достовірність інформації про основні елементи, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, – активи, зобов'язання та власний капітал. Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки та збитки є доходи та витрати. Так, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

В першу чергу, вимоги щодо розкриття інформації у фінансовій звітності забезпечують достовірність оцінки активів і зобов'язань, які відповідно вплинуть на показники – капітал, доходи і витрати, що узгоджується із оцінкою цих елементів. Концепція збереження фізичного капіталу вимагає прийняття основи оцінки за поточною собівартістю, а концепція збереження фінансового капіталу не вимагає застосування певної основи оцінки і залежатиме від типу фінансового капіталу, який суб'єкт господарювання прагне зберегти. Принципова відмінність суті двох концепцій збереження капіталу полягає в трактуванні впливу зміни оцінки активів та зобов'язань суб'єкта господарювання. Загалом вважається, що суб'єкт господарювання зберігає капітал, якщо на кінець звітного періоду сума капіталу не перевищує суми капіталу на початок періоду, в іншому разі, якщо сума перевищення встановлено то це є прибутком.

Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, за якою капітал визначається в номінальних грошових одиницях, прибуток відображає зростання номінального грошового капіталу за певний період. Отже, збільшення вартості активів, утриманих протягом періоду, яке, як правило, називають прибутком від утримання, концептуально є прибутком, але за правилами бухгалтерського обліку може не визнаватися як такий, доки активи не будуть реалізовані в результаті господарської операції. Якщо концепція збереження фінансового капіталу визначається в одиницях постійної купівельної спроможності, то прибуток відображає збільшення інвестованої купівельної спроможності за певний період.

Таким чином, лише та частина зростання ціни активів, котра перевищує загальний рівень цін, вважається прибутком. В інших випадках збільшення вважається коригуванням збереження капіталу, а, значить, виокремленою складовою власного капіталу, наприклад, «Додатковий капітал від дооцінки активів».

Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, за якою капітал визначається у фізичній виробничій потужності, прибуток відображає зростання капіталу за певний період. Усі зміни ціни, які відповідно впливають на оцінку активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності суб'єкта господарювання; отже, вони вважаються коригуванням збереження капіталу, що є також виокремленою складовою власного капіталу, а не прибутком.

Зауважимо, що у світовій практиці найпоширенішою є модель обліку, що базується на фінансовій концепції капіталу, за якої капітал розглядається як вартість чистих активів або власного капіталу підприємства, а прибуток обчислюється як приріст чистих активів на кінець звітного періоду за вирахуванням будь-яких виплат засновникам.

При цьому оцінка статей звітності здійснюється за фактичною вартістю, що сформована в результаті попередніх господарських операцій, тобто історична собівартість. Водночас, деякі активи і зобов'язання оцінюються з урахуванням чинника часу, зокрема: запаси – за найменшою з двох – історичною собівартістю або чистою вартістю реалізації, довгострокові зобов'язання – за теперішньою вартістю, тобто за дисконтовою вартістю майбутніх платежів. Таким чином, концепції відповідно до Концептуальних основ фінансових звітів, узгоджуються з обліковими оцінками і розглядаються в поєднанні з якісними характеристиками облікової інформації.

Основними якісними характеристиками корисної фінансової інформації у відповідності концептуальним основам є доречність й правдиве подання, а підсилюючими: зіставність, перевіряність, своєчасність і зрозумілість. Застосування посилювальних якісних характеристик це ітеративний процес, який не відбувається за завчасно встановленим порядком. Іноді, можливо, необхідно зменшити одну посилювальну характеристику, щоб максимізувати іншу якісну характеристику.

Сукупність вибору концепції і відповідних оцінок елементів фінансової звітності і якісних характеристик сприятимуть встановленню методологічного підходу до розкриття інформації у фінансовій звітності та підвищенню розуміння методики формування основних фінансових показників та їх аналітичній інтерпретації, що сприятиме ефективності економічних відносин, поживленню інвестиційних процесів. Для того, щоб інформація задовольняла всіх користувачів фінансової звітності вона повинна відповідати якісним характеристикам.

Така інтерпретаційна модель Концептуальних основ зумовлює необхідність наповнювати конкретним науковим змістом та розширювати і поглиблювати трактування кожної з якісних характеристик, які у поєднанні з обліковими оцінками формують облікову модель. Адже, саме використання обґрунтованих облікових оцінок є важливою запорукою доречності і правдивого подання інформації, як основних характеристик, як визначають корисність фінансової інформації. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, а інформація є вчасною та зрозумілою.

**Висновки і перспективи.** Відповідно до Концептуальних основ фінансових звітів концепції капіталу розглядаються в поєднанні з обліковими оцінками елементів фінансової звітності та якісними характеристиками облікової інформації, між ними існує чітка взаємозалежність і внутрішня впорядкованість. Основними якісними характеристиками корисної фінансової інформації у відповідності концептуальним основам є доречність й правдиве подання, а підсилюючими – зіставність, перевіряність, своєчасність і зрозумілість. Сукупність оцінок і якісних характеристик сприятимуть встановленню єдиного методологічного підходу до розкриття інформації у фінансовій звітності та підвищенню комунікативності фінансових показників та їх аналітичній інтерпретації.

#### Список використаних джерел

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електроний ресурс]: Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : офіц. текст : за станом на 25.06.2016 Р. / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV. – Доступно з мережі Інтернет: [zakon.rada.gov.ua/go/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14) (дата звернення : 23.03.2016). – Назва з екрана.
3. Національний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. [Електронний ресурс]: Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
4. Малюга, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. [Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ДТУ, 2005. – 548 с.
5. Жук, В.М. Теоретичні аспекти Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 17–25.
6. Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Т. : Економічна думка, 1999. – 424 с.
7. Яремко, І.Й. Економічні категорії в методології обліку [Текст] : монографія. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.

#### References

1. *Konceptual'na osnova finansovoi' zvitnosti: Ministerstvo finansiv Ukrainy* [Conceptual Framework for Financial Reporting : the Ministry of Finance of Ukraine]. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

2. *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. Ukrainian Law (1999).
3. *Nacional'nyj standart buhgalters'kogo obliku 1 "Zagal'ni vymogy do finansovoї zvitnosti"* [The National Accounting Standard 1, "General Requirements for Financial Reporting"], Ukraine. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua> (2013).
4. Maljuga, N.M. (2005). *Buhgalters'kyj oblik v Ukraini: teorija j metodologija, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: theory and methodology, development prospects]. Zhytomyr : Zhytomyrs'kyj derzhavnyj tehnologichnyj universytet.
5. Zhuk, V.M. (2009). *Teoretychni aspekty Koncepicii rozvytku buhgalters'kogo obliku v agrarnomu sektori ekonomiky Ukrainy* [Theoretical aspects of the Concept of development of accounting in the agricultural sector of economy of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, 1, 17–25.
6. Pushkar, M.S. (1999). *Tendencii ta zakonimosti rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraini (teoretyko-metodologichni aspekty)* [Trends and patterns of development of accounting in Ukraine (theoretical and methodological aspects)]. Ternopil : Ekonomichna dumka.
7. Jarenko, I.J. (2002). *Ekonomichni kategorii v metodologii obliku* [Economic categories in accounting methodology]. L'viv : Kamenjar.

Iamborko Galina  
PhD (Econ) Professor Department of Accounting in budgetary  
and credit institutions and Economic Analysis  
Kyiv National Economics University of Vadym Hetman  
Kyiv, Ukraine  
E-mail : [iamborko@mail.ru](mailto:iamborko@mail.ru)

## CONCEPTUAL FOUNDATIONS AS A METHODOLOGICAL BASIS OF BUSINESS ENTITIES FINANCIAL STATEMENTS FORMATION AND ANALYSIS

### Abstract

*Introduction.* The article revised financial reporting framework, including the concept of equity as the basis of national accounting standards and methodology formation and interpretation of indicators of financial reporting in Ukraine.

*Methods.* For this purpose we applied research methods, analytical, dialectical method of knowledge; monographic method, generalization in monitoring the position of scientists on the definition of economic and accounting concepts "concept", "capital", "accounting model"; abstract logical method for theoretical generalizations and drawing conclusions.

*Results.* The content has been characterized and disclosed, purpose financial reporting framework clarified its role as a methodological guide. The essence of the concepts of capital, financial and physical capital in the context of financial reporting was grounded, the problem of analytical interpretation of indicators of financial statements by various groups was analyzed.

*Prospects.* Prospects for further research directed to study and introduced the international experience of formation and interpretation of financial statements and performance justify the harmonization of national standards by updating financial reporting framework.

*Keywords:* conceptual framework, financial reporting, concept, quality characteristics, analytical interpretation





## Відомості про авторів

- Бруханський Руслан**, д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, E-mail: [r.brukhapskyi@gmail.com](mailto:r.brukhapskyi@gmail.com)
- Гончар Віталій**, к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту, Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна, E-mail: [glek@ukr.net](mailto:glek@ukr.net)
- Дем'янюк Інна**, старший викладач кафедри фінансів і кредиту, Житомирський національний агроєкологічний університет, м. Житомир Україна, E-mail: [i.demianyk@mail.ru](mailto:i.demianyk@mail.ru)  
Duzha Juxhen, University of New York in Tirana, E-mail: [juxhenduzha@hotmail.com](mailto:juxhenduzha@hotmail.com)
- Зеленюк Вікторія**, Вінницький фінансово-економічний університет, м. Вінниця, Україна, E-mail: [dionisiia.dovbik.95@mail.ru](mailto:dionisiia.dovbik.95@mail.ru)
- Кравчук Наталія**, к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя, м. Тернопіль, Україна, E-mail: [ladyice@yandex.ua](mailto:ladyice@yandex.ua)
- Лазаренко Дмитро**, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, Донбаський державний педагогічний університет, м. Слов'янськ, Україна, E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)
- Макаренко Анна**, аспірантка, Національний університет біоресурсів та природокористування України, м. Київ, Україна, E-mail: [ania\\_mak@ukr.net](mailto:ania_mak@ukr.net)  
Mamuti Agim, Dr., Assoc. Prof., University of New York in Tirana, E-mail: [agim.mamuti@yahoo.com](mailto:agim.mamuti@yahoo.com)
- Маханько Людмила**, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Республика Беларусь, E-mail: [lu\\_vos@mail.ru](mailto:lu_vos@mail.ru)
- Панков Дмитрий**, д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Республика Беларусь, E-mail: [dapankov@mail.ru](mailto:dapankov@mail.ru)
- Парасій-Вергуненко Ірина**, д.е.н., професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна, E-mail: [Parasiy\\_vergunenko@bigmir.net](mailto:Parasiy_vergunenko@bigmir.net)
- Пасько Олег**, к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту, Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна, E-mail: [pasko.ov@gmail.com](mailto:pasko.ov@gmail.com)
- Попітіч Тетяна**, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів, Україна, E-mail: [Popitich\\_ok@meta.ua](mailto:Popitich_ok@meta.ua)
- Пушкар Михайло**, д.е.н., професор, професор кафедри аудиту, контролю та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, E-mail: [m.s.pushkar@tneu.edu.ua](mailto:m.s.pushkar@tneu.edu.ua)
- Сіренко Станіслав**, Старший викладач кафедри обліку і аудиту, Донбаський державний педагогічний університет, м. Слов'янськ, Україна, E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)
- Співак Сергій**, к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя, м. Тернопіль, Україна, E-mail: [spivaksm@ukr.net](mailto:spivaksm@ukr.net)  
Timchev Marko, PhD, Associate Professor, University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, E-mail: [m.timchev@abv.bg](mailto:m.timchev@abv.bg)
- Томілова Надія**, к.е.н., асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Білоцерківський національний аграрний університет, м. Біла Церква, Україна, E-mail: [nadin.22@meta.ua](mailto:nadin.22@meta.ua)
- Хомин Петро**, д.е.н. професор, професор кафедр обліку і аудиту, Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя, м. Тернопіль, Україна, E-mail: [p.khomyn@gmail.com](mailto:p.khomyn@gmail.com)
- Хомовий Сергій**, к.е.н., асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Білоцерківський національний аграрний університет, м. Біла Церква, Україна, E-mail: [2serik2@mail.ru](mailto:2serik2@mail.ru)

---

Hoxhalli Brunilda, BSc, University of New York in Tirana, E-mail: [brunildahoxhalli@unyt.edu.al](mailto:brunildahoxhalli@unyt.edu.al)

**Шевчук Андрій**, старший викладач кафедри фінансів і права, Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна, E-mail: [aashevchuk@gmail.com](mailto:aashevchuk@gmail.com)

**Шевчук Людмила**, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Вінницький фінансово-економічний університет, м. Вінниця, Україна, E-mail: [shvchuklyudmula@gmail.com](mailto:shvchuklyudmula@gmail.com)

**Ямборко Галина**, к.е.н., професор кафедри обліку в бюджетних і кредитних установах та економічного аналізу, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна, E-mail : [jamborko@mail.ru](mailto:jamborko@mail.ru)

## Information about the authors

Bruhans'kyj Ruslan, DrSc, Head of Accounting, Economic and Legal Support, Department of Agrarian and Industrial business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, E-mail: [r.bruhanskyi@gmail.com](mailto:r.bruhanskyi@gmail.com)

Honchar Vitaliy, Ph.D. (Econ), Assistant Professor of Economic Control and Auditing Department, Sumy National Agrarian University, Sumy, Ukraine, E-mail: [glek@ukr.net](mailto:glek@ukr.net)

Demjanyuk Inna, Senior Instructor in Finances and Credit, Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr, Ukraine, E-mail: [i.demianyk@mail.ru](mailto:i.demianyk@mail.ru)

Duzha Juxhen, University of New York in Tirana, E-mail: [juxhenduzha@hotmail.com](mailto:juxhenduzha@hotmail.com)

Zelenjuk Viktorija, Vinnitsa Finance and Economics University, Vinnytsya, Ukraine, E-mail: [shevchuklyudmula@gmail.com](mailto:shevchuklyudmula@gmail.com)

Kravchuk Nataliia, Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting and Audit, Ternopil Ivan Puluj Technical University, Ternopil, Ukraine, E-mail: [ladyiee@yandex.ua](mailto:ladyiee@yandex.ua)

Lazarenko Dmitry, Doctor of Science (Ekon), Professor, Head of Department Accounting and Auditing, Donbass State Pedagogical University, Slovyansk, Ukraine, E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)

Makarenko Anna, Postgraduate, Department of Statistics and Economic Analysis, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine, E-mail: [ania\\_mak@ukr.net](mailto:ania_mak@ukr.net)

Mamuti Agim, Dr., Assoc. Prof., University of New York in Tirana, E-mail: [agim.mamuti@yahoo.com](mailto:agim.mamuti@yahoo.com)

Makhanko Ludmila, PhD, Assistant Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Commerce, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, E-mail: [lu\\_vos@mail.ru](mailto:lu_vos@mail.ru)

Pankov Dmitri, DrSc (Economics), Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Sectors of the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, E-mail: [dapankov@mail.ru](mailto:dapankov@mail.ru)

Parasiy-Vergunenko Irina, DrSc (Economics), Professor, Department of accounting in the credit, and budgetary institutions and economic analysis, SHEE "Vadim Hetman Kyiv National Economic University", Kyiv, Ukraine, E-mail: [Parasiy\\_vergunenko@bigmir.net](mailto:Parasiy_vergunenko@bigmir.net)

Pasko Oleh, PhD (econ), Associate Professor, Department of economic control and audit, Sumy National Agrarian University, Sumy, Ukraine, E-mail: [pasko.ov@gmail.com](mailto:pasko.ov@gmail.com)

Popitich Tetiana, Senior Lecturer Department of Accounting, Lviv University of Trade and Economics, Lviv, Ukraine, E-mail: [Popitich\\_ok@meta.ua](mailto:Popitich_ok@meta.ua)

Pushkar Mykhailo, DrSc (Econ.), Professor, Department of audit, control and analysis, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, E-mail: [m.s.pushkar@tneu.edu.ua](mailto:m.s.pushkar@tneu.edu.ua)

Sirenko Stanislav, Senior Instructor, Department of Accounting and Auditing, Donbass State Pedagogical University, Slovyansk, Ukraine, E-mail: [lazd77@gmail.com](mailto:lazd77@gmail.com)

Spivak Sergij, Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting and Audit, Ternopil Ivan Puluj Technical University, Ternopil, Ukraine, E-mail: [spivaksm@ukr.net](mailto:spivaksm@ukr.net)

Timchev Marko, PhD, Associate Professor, University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, E-mail: [m.timchev@abv.bg](mailto:m.timchev@abv.bg)

Tomilova Nadiia, PhD (Ekon), Associate Professor, Assistant Lecturer, Department of Accounting and Audit, Bila Tserkva National Agrarian University, Bila Tserkva, Ukraine, E-mail: [nadin.22@meta.ua](mailto:nadin.22@meta.ua)

Khomyn Petro, DrSc, Professor, Department of Accounting and Auditing, Ternopil National Technical University, John Pul'uj, Ternopil, Ukraine, E-mail: [p.khomyn@gmail.com](mailto:p.khomyn@gmail.com)

Homovij Sergii, PhD (Ekon), Associate Professor, Assistant Lecturer, Department of Accounting and Audit, Bila Tserkva National Agrarian University, Bila Tserkva, Ukraine, E-mail: [2serik2@mail.ru](mailto:2serik2@mail.ru)

---

Hoxhalli Brunilda, BSc, University of New York in Tirana, E-mail: [brunildahoxhalli@unyt.edu.al](mailto:brunildahoxhalli@unyt.edu.al)

Shevchuk Andrey, Sen. Lecturer in Finance and Law, Military Institute of Kyiv National Taras

Shevchenko University, Kyiv, Ukraine, E-mail: [aashevchuk@gmail.com](mailto:aashevchuk@gmail.com)

Shevchuk Lyudmila, PhD, Associate Professor, Vinnitsa Finance and Economics University, Vinnytsya, Ukraine, E-mail: [shevchuklyudmula@gmail.com](mailto:shevchuklyudmula@gmail.com)

Iamborko Galina, PhD (Econ) Professor Department of Accounting in budgetary, and credit institutions and Economic Analysis, Kyiv National Economics University of Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine,

E-mail : [iamborko@mail.ru](mailto:iamborko@mail.ru)