

**КОНЦЕПЦІЇ ТА ПАРАДИГМИ У РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ ТА
МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ**

Навчальний посібник

**За редакцією
кандидата економічних наук, професора В.М. Савченко**

м. Кропивницький – 2022

УДК 657.1
ББК 65.052

Рекомендовано Вченою радою Центральноукраїнського національного технічного університету (Протокол № 11 від 29.06.2021 р.)

Рецензенти:

І.К. Дрозд - доктор економічних наук, професор, директор Центру підвищення кваліфікації Інституту післядипломної освіти Київського національного університету ім. Тараса Шевченка;

М.С. Письменна - доктор економічних наук, професор, декан факультету менеджменту Львівської академії Національного авіаційного університету.

Науковий редактор – В.М. Савченко, кандидат економічних наук, професор, професор кафедри аудиту, обліку та оподаткування Центральноукраїнського національного технічного університету.

Авторський колектив: В.М. Савченко, О.В. Юрченко, Л.В. Кононенко, О.В. Пальчук, І.В. Смірнова, Н.В. Смірнова, О.М. Гай.

Концепції та парадигми у розвитку теорії та методології обліку: навч. посіб. В.М. Савченко, О.В. Юрченко, Л.В. Кононенко, О.В. Пальчук, І.В. Смірнова, Н.В. Смірнова, О.М. Гай; за заг. ред. В.М. Савченко. – Кропивницький: 2021 – 362 с.

У посібнику висвітлено теоретичні засади та тенденції становлення і розвитку науки «бухгалтерський облік», як системи наукових теорій, що ґрунтуються на певних облікових парадигмах; викладено концептуальні засади та визначено перспективи застосування МСФЗ; досліджено вплив економічних теорій на становлення та розвиток облікової теорії та методології у контексті сталого розвитку в умовах діджиталізації; розглянуто методологію інформаційного забезпечення інноваційного розвитку. У посібнику за темами надано питання та тести для самоконтролю, представлено методичне забезпечення самостійної роботи здобувачів у контексті поглиблення дослідницьких навичок з використанням іноземної мови.

Навчальний посібник може бути корисним при підготовці здобувачів другого (магістерського) та третього (освітньо - наукового) рівня вищої освіти ОПН «Облік і оподаткування».

Авторами окремих розділів є:

В.М. Савченко – розділ 1 (1.1, 1.2), розділ 4 (4.1, 4.2);

О.В. Юрченко – розділ 1 (1.3), розділ 3, розділ 4 (4.3, 4.4);

Л.В. Кононенко - розділ 4 (4.5), розділ 6;

О.В. Пальчук - розділ 5;

І.В. Смірнова - розділ 2;

Н.В. Смірнова - розділ 7;

О.М. Гай – розділ 8.

УДК 657.1
ББК 65.052

Савченко В.М., Юрченко О.В., Кононенко Л.В. та ін. 2022

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	5
РОЗДІЛ 1: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА НАУКОВИХ ТЕОРІЙ	7
1.1. Бухгалтерський облік як наука. Функціональне навантаження бухгалтерського обліку, зв'язок облікової теорії (науки) та методології	7
1.2. Сутність дефініцій «постулат», «парадигма», «концепція», «теорія», «принцип» у контексті науки про бухгалтерський облік	17
1.3. Облікові теорії, підходи до їх класифікації. Напрями розвитку облікових теорій	26
ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	37
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	37
ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ.....	39
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	42
РОЗДІЛ 2: ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ОБЛІКУ	43
2.1. Парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку	43
2.2. Концептуальні основи подання фінансових звітів	47
2.3. Сучасні підходи до визначення, визнання та оцінки елементів фінансової звітності	53
2.4. Переваги та недоліки застосування Концепції МСФЗ та перспективи формування національної парадигми у контексті її реалізації	67
ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	75
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	76
ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ.....	79
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	79
РОЗДІЛ 3: БАЛАНСОВІ ОБЛІКОВІ ТЕОРІЇ ТА СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ ОЦІНКИ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ	80
3.1. Історичний аспект становлення та сучасний етап розвитку балансових облікових теорій: динаміка, статика та герменевтика	80
3.2. Сутність, проблеми та перспективи оцінки за справедливою вартістю у контексті парадигми застосування МСФЗ та формування національної облікової парадигми	86
ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	92
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	93
ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ.....	94
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	95
РОЗДІЛ 4: ВПЛИВ ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ НА СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ.....	96
4.1. Історичний аспект становлення та розвитку економічних відносин та їх вплив на формування і реалізацію облікових теорій, концепцій і парадигм	96
4.2. Взаємозв'язок економічних і облікових теорій. Інституціоналізм та його вплив на сучасні облікові теорії, концепції, парадигми	102
4.3. Теорія фізіократів та її вплив на формування сучасної облікової парадигми	105
4.4. Філософія сталого розвитку та її вплив на сучасні облікові теорії, концепції, парадигми та облікову методологію	109

4.5. Інтегрована звітність у контексті забезпечення сталого розвитку.....	115
ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	125
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	126
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	130
РОЗДІЛ 5: РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	131
5.1. Інноваційна діяльність як об'єкт обліку: мета та результати, суб'єкти та об'єкти, інструменти та ресурси	131
5.2. Проблеми ідентифікації об'єктів облікового забезпечення інноваційної діяльності	137
5.3. Особливості інноваційної діяльності, що визначають методологічні аспекти її обліку	145
5.4. Моделі облікового відображення інноваційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку.....	157
ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	160
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	161
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	165
РОЗДІЛ 6: РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ, МЕТОДОЛОГІЇ ТА ПРАКТИКИ В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ	166
6.1. Вплив діджиталізації на розвиток теорії та методології обліку	166
6.2. Проблеми та перспективи розвитку організації обліку в умовах діджиталізації	176
ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	186
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	186
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	188
РОЗДІЛ 7: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ	189
7.1. Тенденції розвитку обліку та звітності.....	189
7.2. Розвиток концепції обліку для цілей управління	201
ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	217
ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ	218
ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ	221
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	221
РОЗДІЛ 8: МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ТА ВИКОНАННЯ ІНДИВІДУАЛЬНИХ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЦЬКИХ ЗАВДАНЬ	222
8.1. Завдання для самостійної роботи з опанування наукової термінології іноземною мовою при роботі з науковими текстами	222
8.2. Тематика, вимоги до змісту, оформлення та захисту індивідуальних науково-дослідницьких завдань	223
8.2.1. Загальні вимоги до наукових творчих робіт	223
8.2.2. Зміст та структура наукових творчих робіт	227
8.2.3. Орієнтовна тематика наукових творчих робіт	228
8.2.4. Словник професійних термінів. Accounting & Audit Glossary	230
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ТА ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ...253	

ПЕРЕДМОВА

На тлі глобалізаційних процесів та негативних наслідків світової фінансової кризи виникає нагальна необхідність формування нової облікової парадигми та методології пізнання економічної дійсності. За таких умов дослідження у сфері теорії та методології обліку обумовлені необхідністю наукового обґрунтування сучасної парадигми та розробки методології, організації і методики облікового забезпечення підприємництва та державного сектору економіки, соціальної сфери в умовах глобального середовища та відповідно до викликів сталого розвитку.

Протягом тривалого періоду розвитку облікової думки, з часів Луки Пачолі, змінювалися погляди з приводу доцільності застосування облікових концепцій: принципів вартісного відображення облікових об'єктів; одинарному, подвійному і потрійному записам; методів нарахування і касового при визнанні доходів і витрат; статичного і динамічного балансу та інших. Базові принципи системи обліку та звітності хоча і залишаються при цьому незмінними, проте потребують розвитку та оновлення концепції та парадигми теорії та методології обліку. Для усвідомлення сутності обліку як науки, його розвитку та обґрунтування подальших перспектив удосконалення теоретичних і методологічних аспектів бухгалтерського обліку та формування звітності, необхідно засвоєння базових принципів обліку та звітності.

У навчальному посібнику представлено систематизовану інформацію щодо концептуальних основ бухгалтерського обліку як науки, приділено увагу термінологічному апарату та висвітлено як сутність облікових концепцій та парадигм, так і проблемні аспекти їх розвитку у контексті викликів сучасного світу (глобалізаційні процеси, проблеми інформаційного забезпечення сталого розвитку, діджиталізація, тощо).

Посібник орієнтовано на формування здатності проведення наукових досліджень здобувачами у напрямку з'ясування, постановки та вирішення актуальних проблем теорії та методології обліку.

На основі засвоєння здобувачами теоретичних засад обліку та дослідження тенденцій їх розвитку у посібнику висвітлено проблемні аспекти та обґрунтовано перспективні напрями наукових досліджень відповідно до реалізації концепції МСФЗ, застосування оцінки за справедливою вартістю, без чого не можуть бути сформовані передумови розробки обліково-оціночного інструментарію як складової системи формування вартості підприємства, окреслено проблеми та перспективи наукових досліджень у сфері методології обліку інноваційної діяльності та інформаційного забезпечення

управління відповідно до становлення та розвитку парадигм управлінського обліку.

У посібнику за кожним розділом наведено питання та тестові завдання для самоконтролю, проблемні питання, що спрямовані на забезпечення індивідуального освітнього вектору відповідно до тематики наукових досліджень здобувачів, виокремлено методичне забезпечення самостійної роботи здобувачів у контексті поглиблення дослідницьких навичок з використанням іноземної мови.

Викладений у посібнику матеріал сприятиме якісній підготовці фахівців галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю «Облік і оподаткування» третього освітньо-наукового рівня вищої освіти та буде корисним для здобувачів інших економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів та дослідників у сфері інформаційного забезпечення управління.

РОЗДІЛ 1: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА НАУКОВИХ ТЕОРІЙ

1.1. Бухгалтерський облік як наука. Функціональне навантаження бухгалтерського обліку, зв'язок облікової теорії (науки) та методології

1.2. Сутність дефініцій «постулат», «парадигма», «концепція», «теорія», «принцип» у контексті науки про бухгалтерський облік

1.3. Облікові теорії, підходи до їх класифікації. Напрями розвитку облікових теорій

1.1. Бухгалтерський облік як наука. Функціональне навантаження бухгалтерського обліку, зв'язок облікової теорії (науки) та методології

У багатьох дослідженнях з бухгалтерського обліку розглядається питання «є бухгалтерський облік наукою, чи ні?». Значна кількість праць науковців присвячена вирішенню даного питання. Виокремлюють такі характерні особливості, що вирізняють науку бухгалтерський облік:

- є комплексною наукою, яка може бути віднесена до спеціальних, міжгалузевих, функціональних наук;
- має свій предмет дослідження;
- має свої специфічні об'єкти і методи дослідження;
- має специфічну активну спрямованість на практику.

Бухгалтерський облік – це наука і як будь яка наука має теоретичні засади. Розвиток теоретичних засад будь якої науки здійснюється під впливом історичних та соціально – економічних трансформацій.

Термін «теорія» походить від грецького, що означає – розгляд, дослідження, система ідей у тій або іншій сфері. Теорія трактується – як форма наукового знання, що забезпечую цілісне уявлення про сутнісні зв'язки та закономірності. Щодо рахунковедення більш поширеним є його ототожнення з теорією бухгалтерського обліку. З таким трактуванням є можливим погодитись з точки зору трактування терміну «теорія». Проте, у наукових професійних колах вже сформовано загальноприйняте розуміння науки про бухгалтерський облік як системи облікових теорій. Таким чином, специфічною характеристикою науки про бухгалтерський облік, є наявність розвиненої системи наукових теорій. Лише в умовах побудови

бухгалтерського обліку, як системи теорій, може відбуватись синтез наукового знання, що може свідчити про зрілість бухгалтерського обліку як науки.

Для вирішення нових проблем в бухгалтерському обліку виникають нові теорії. Оскільки проблеми можуть бути різні за обсягом та різного характеру, то існують і різнопланові теорії бухгалтерського обліку.

Поряд з постановкою і розв'язанням наукових проблем пов'язаних із розвитком бухгалтерського обліку на думку провідних вітчизняних науковців все ще залишається невирішеним питання надання бухгалтерського обліку статусу науки.

Питанням трактування бухгалтерського обліку як науки серед інших присвячені праці багатьох вітчизняних та закордонних науковців.

С.Ф. Легенчук [58] розглядаючи бухгалтерське наукове знання як цілісну систему, що постійно розвивається, визначає необхідним вирішення проблеми виявлення основ науки про бухгалтерський облік (фундаментальних ідей, понять та уявлень), на яких будуються конкретні емпіричні знання та теорії, що їх роз'яснюють. Без виділення такого структурного елемента, як бухгалтерські теоретичні знання (теорії) неможливою залишається побудова їх цілісної системи, що сприяє становленню бухгалтерського обліку як розвиненої науки.

Основи науки про бухгалтерський облік є системоутворюючим фактором наукової дисципліни, яка є вихідною одиницею методологічного аналізу структури теоретичного бухгалтерського знання. Відповідно обліковій теорії є похідними для становлення та розвитку методології і є синтезом норм бухгалтерського пізнання та філософії науки.

Загально відомим є розмежування бухгалтерського обліку на рахунковедення та рахункознавство. У цьому зв'язку визначальним для з'ясування цільової спрямованості бухгалтерського обліку є переорієнтація основної мети існування бухгалтерського обліку як практичної діяльності: від забезпечення достовірної оцінки – до забезпечення надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік, як наука, трансформувалася з розробки вимірювального (оціночного) інструменту до обґрунтування засад побудови інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Функції обліку є центральною категорією науки рахунковедення.

Функціонування облікової системи як складової системи більш високого порядку – системи управління, потребує наукового

обґрунтування напрямків розвитку функцій. Тенденції розвитку функцій обліку є невід’ємними від тенденцій еволюції фундаментальних категорій: сутності обліку та його задач. Ґрунтовне дослідження функцій обліку в механізмі управління аграрного виробництва проведено Г.Г. Кірейцевим [42] на початку перебудови. Є необхідним продовжувати даний напрямок наукових досліджень, визначати тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку та обґрунтувати організаційно-методологічні передумови ефективної їх реалізації в сучасних умовах у контексті забезпечення розвитку теорії та методології обліку.

Під функцією, як правило розуміють дію, що забезпечує досягнення мети, тобто функція є обумовленою, похідною від змісту, предмету та цільових завдань обліку. У цьому зв’язку, окреслення функцій бухгалтерського обліку ґрунтується перед усім на усвідомленні ролі, сутності та задач бухгалтерського обліку.

Існування різних підходів до тлумачення сутності бухгалтерського обліку об’єктивно зумовлено його багатоаспектністю. відокремлюють три групи дефініцій натуралістичної концепції бухгалтерського обліку, що базуються на різних підходах, а саме: методичному, змістовному та цільовому. За методичним (процедурним) підходом сутність бухгалтерського обліку пов’язується із процедурою реєстрації фактів господарського життя. За змістовним підходом, бухгалтерський облік зводиться до обчислення вартості власного капіталу підприємства. І лише цільовий підхід пов’язує сутність обліку з управлінськими цілями. Ми вважаємо аргументованим критичне ставлення Я.В. Соколова [107,108] до натуралістичної концепції. За реалістичною концепцією, що відповідає сучасним уявленням, бухгалтерський облік як теоретична наука (рахунковедення) має розкривати сутність фактів господарського життя. Його основним завданням є забезпечення можливості пізнання господарської діяльності з метою її оптимізації. Сутність рахівництва, як облікової практики – це організація процесу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Відповідно до напрямку розвитку сучасної концепції облікової теорії бухгалтерський облік має розкривати сутність економічних подій.

Активну, а не спостережницьку роль бухгалтерського обліку, а також невід’ємний зв’язок облікової теорії та практики підкреслюють більшість науковців. Так визнаною є позиція стосовно того, що завдання обліку, як і будь-якого іншого обчислення полягає у визначенні на підставі відомих в результаті спостереження даних, всього невідомого, пов’язаного з відомих рахунковим рівнянням – балансом. Облік як обчислення не обмежується обліковим

спостереженням – реєстрацією. Саме облікова теорія як наука, або рахунковедення, основним завданням має знаходження найбільш прийнятного рівняння.

В наслідок як об'єктивних так і суб'єктивних чинників з 30-х років XX сторіччя в Україні (як і в інших республіках СРСР) мала місце негативна тенденція – поглиблення невідповідності розвитку облікової теорії та практики. На думку Я.В. Соколова серед іншого, певною мірою це пов'язано з тим, що теоретиками обліку ігнорувалось таке фундаментальне поняття як облікова задача, що порушувало цілісність сприйняття об'єктів обліку.

На різних етапах послідовно виникають та паралельно існують облікові задачі, що пов'язано із тенденціями еволюції обліку, зростанням його ролі та розширенням його цільових функцій відповідно розвитку суспільно-економічних відносин.

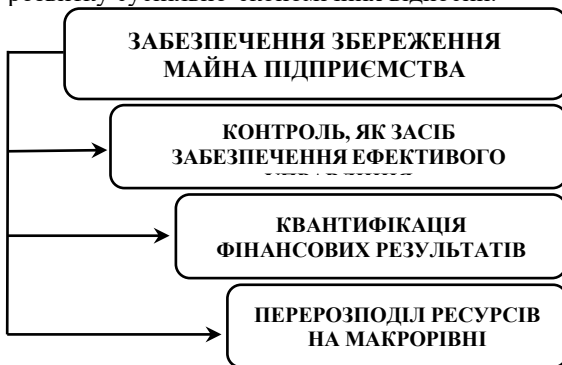


Рисунок 1.1 – Задачі бухгалтерського обліку

Цікавим є те, що існує протилежна концепція (отримала поширення як так звана теза Зомбарта): не еволюція обліку обумовлена розвитком суспільно-виробничих відносин, а саме бухгалтерський облік є фактором формування суспільства.

Незважаючи на абсолютну ідеалістичність цієї концепції, вона містить раціональне зерно. Так, в умовах соціалізму, виокремлення виховної функції обліку та розробка відповідних механізмів її реалізації певною мірою їй не суперечать. В умовах корпоратизації економіки і функціонування вторинного фондового ринку облікова задача, що виникла останньою також не суперечить цій радикальній концепції.

Облікова система, наукові засади розробки якої є предметом рахунковедення, а побудова – функцією практичного рахівництва має враховувати необхідність постановки та комплексного розв'язання цих задач. Методологія обліку забезпечує зв'язок рахунковедення та

практичне рахівництво саме тому, що методологічний інструментарій спрямовано на реалізацію наукової теорії в обліковій практиці.

В умовах адміністративно-командної економіки внаслідок невинновданого критичного ставлення до зайвої теоретизації обліку нівелюється різниця рахівництва та рахунковедення. У цьому зв'язку, характерним є визначення надане бухгалтерії (цей термін охоплює як рахівництво, так і рахунковедення у I половині ХХ ст.). Бухгалтерія – це економічна наука, що вивчає методи раціонального обліку господарської діяльності окремого господарства з метою як найкращої реалізації принципів госпрозрахунку, з одного боку, і періодичне отримання відображення майнового стану господарства, з іншого. За таким підходом бухгалтерія визначається як наука, що досліджує методи раціонального обліку статички та динаміки окремого господарства. Такий підхід суттєво звужує межі бухгалтерського обліку як науки.

У подальшому, більшість визначень бухгалтерського обліку у вітчизняній навчальній та науковій фаховій літературі тяжіли до процедурного підходу та не розмежовували облікові теорію і практику. Виключенням стала позиція Я.В. Соколова [108] та В.Ф. Палія [84], згідно з якою зміст бухгалтерського обліку – інформація про факти господарської діяльності, становить предмет його теорії, а робоча функція (спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення та передача інформації) обслуговує його практику. При цьому є важливим та необхідним досліджувати функції обліку як відносно рахунковедення так і рахівництва, тобто як відносно облікової теорії так і облікової методології та практики.

Методологічна складова бухгалтерського обліку має забезпечити реалізацію функцій бухгалтерського обліку та фундаментальних завдань. До складу методологічної складової входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що в своїй сукупності забезпечують пізнавальні процеси в системі бухгалтерського обліку.

Основою науки про бухгалтерський облік її фундаментальним підґрунтям виступає облікова методологія, яка дозволяє розкрити зміст і характер дослідження предмета бухгалтерського обліку із застосуванням системи принципів, методів, способів, прийомів та процедур.

Наукове вивчення облікової методології, її складу і структури, напрямів розвитку внутрішньої будови становить важливу наукову задачу, яка має розглядатись дослідниками, відповідно до предмету дослідження. Серед вчених, для яких методологія бухгалтерського

обліку становить основний предмет їх наукових досліджень, наводяться різні підходи щодо визначення складу і структури облікової методології, по різному розкривається характер її розвитку, що також є напрямом наукових досліджень.

В основі методології обліку лежать облікові методи. Як, правило під методом обліку розуміють спосіб пізнання та відображення предмету бухгалтерського обліку. Метод бухгалтерського обліку охоплює сукупність різних способів та прийомів, які забезпечують вирішення облікових завдань.

Методологія бухгалтерського обліку як підсистема знаходиться у стійких зворотних зв'язках з іншими підсистемами загальної облікової системи – теорією та практикою. Визначення характеру і змісту таких зв'язків також становить важливе наукове завдання.

З плином часу бухгалтерська методологія стає менш ефективною у задоволенні потреб користувачів бухгалтерської інформації, окремі бухгалтерські цінності втрачають свою релевантність з появою нових бухгалтерських наукових аномалій. Наприклад, перехід до постіндустріальної економіки змінює вимоги користувачів до системи бухгалтерського обліку, зокрема до бухгалтерської інформації. Як наслідок необхідно є модифікація методології бухгалтерського обліку з метою задоволення потреб нового «постіндустріального користувача».

Пізнавальна функція теоретичної бази бухгалтерського обліку має поглиблюватись в двох аспектах. Так методологію досліджень облікової науки (її понятійний апарат та інструментарій) може бути використано до всіх економічних об'єктів та процесів (майнові відносини, процеси створення та розподілу вартості та т. і.). Основні сутності категорії економіки визначаються існуванням в суспільстві економічних відносин, що реалізуються як інтереси різних суб'єктів. І лише бухгалтерський облік всебічно визначає ці поняття, вимірює і спостерігає. Це обумовлює необхідність розгляду проблем розвитку науки бухгалтерський облік невід'ємно від економічних теорій.

У тенденції розвитку облікової функції пізнання є певна суперечливість. Так вважалося, що наслідком цього пізнання є надання визначеності тим економічним категоріям, які фігурують в економічній теорії без вимірювання, а в практичній національній економіці їх узагальнена вартісна оцінка виводилась саме із сукупності показників бухгалтерського обліку. Так економічні об'єкти, що отримали визначеність в обліку (прибуток, доходи), узагальнюються в системній сукупності національної економіки (валовий продукт, національний дохід) і в подальшому трансформуються в категорії економічної науки: вартість, споживання, тощо. Але відповідно до

сучасного розуміння сутності рахівництва і реалізації принципу автономності не є можливим інтегрувати облікові дані макро і мікрорівня. Відповідно, розвиток пізнавальної функції обліку на макрорівні пов'язано з необхідністю розкриття та забезпечення багаторівневого характеру облікової інформації.

Основною функцією бухгалтерського обліку, як науки, є формування облікових теорій в межах обраних парадигм та надання обліковій практиці методологічного фундаменту. Саме у цьому проявляється безпосередній зв'язок облікових теорій, методології та практики.

Мають місце, в науковій літературі з проблем обліку, різні підходи до виокремлення функцій бухгалтерського обліку та їх класифікації. Але всі підходи є можливим звести до двох: за першим – цільовим, виокремлюються такі як інформаційна, контрольна, виховна, науково-пізнавальна, правового захисту та ін.; за другим – функції бухгалтерського обліку ототожнюються з функціями облікового апарату, що ми вважаємо методологічно невиваженим. Сучасна концепція трактування бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління).

Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій у напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях. Під розвитком функцій доцільно розуміти динаміку в їх ієрархії, посилення окремих, становлення нових.

Тенденції розвитку функцій обліку безпосередньо обумовлені тенденціями еволюції облікової системи. Щодо цього, у вітчизняній науковій літературі із облікової проблематики (як і на теренах пострадянського простору) у кінці ХХ сторіччя сформувалося два діаметрально протилежних підходи: перший зводиться до того, що напрямком еволюції обліку є його інтеграція з точки зору реалізації запитів різних споживачів інформації, а другий – диференціація.

Більш виваженою є концепція, яка заперечує формування бухгалтерської інформаційної системи, як механічного сумування її складових, але і не абсолютизує цілісність системи в контексті виокремлення її підсистем: фінансової та управлінської. Є необхідним визначити цільову функцію кожної з підсистем обліку (в залежності від потреб з часом вона може і змінюватися), а також робочі, які дають

можливість реалізувати цільову. Перспективним напрямом наукових досліджень є методологічне забезпечення реалізації цільових функцій у кожній з підсистем обліку з врахуванням предмету та об'єкту досліджень.

На розвиток облікової теорії у другій половині XX ст. спричинила вплив теорія інформації. Відповідно змінився напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від обґрунтування моделей оцінки активів до корисності інформації при прийнятті рішень на основі фінансової звітності. ASOBAT (Положення про базову теорію бухгалтерського обліку, розроблене спеціальним комітетом Американської асоціації бухгалтерів) визначило бухгалтерський облік як процес ідентифікації, вимірювання та надання економічної інформації для здійснення інформаційних суджень і рішень користувачами інформації.

Відповідно до ASOBAT трактування бухгалтерського обліку містить такі підходи:

- бухгалтерський облік не тільки як вимірювальна, але й вимірювально-інформаційна система. Хоча повного переходу лише до інформаційної системи ще не відбулося, проте на той час, коли в бухгалтерському науковому товаристві всі наукові дискусії точилися навколо вибору одного із альтернативних методів оцінки активів, це було справедливим;

- бухгалтерська оцінка перестала бути метою або самоцілью бухгалтерського обліку, а ставала лише завершальним етапом всієї облікової процедури. З цього випливало, що система бухгалтерського обліку повинна була оцінити не все, а тільки те, що надає релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень.

На думку Легенчука С.Ф. [67] підхід трактування бухгалтерського обліку за ASOBAT є подібним до підходу наведеного у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10]. Науковець, вважає його революційним порівняно з існуючою на той час обліковою практикою та науковими підходами і традиціями.

З другої половини XX ст. мета обліку, як забезпечення надання інформації для прийняття рішень, – сприймається вітчизняними дослідниками як аксіома, яка не потребує доведення та не піддається сумнівам чи перегляду. Проте, активно дискутується взаємозв'язок інформаційної (економічної) та контрольної функцій.

При дослідженні функцій обліку в умовах адміністративно-командної системи більшістю науковців відповідно до соціального запиту абсолютизувалась контрольна функція. В умовах ринкового середовища центр ваги переміщується і посилюється інформаційна функція. Існують різні концепції фінансового обліку. Так, в умовах

адміністративно-командної системи превалювала концепція пасивно-спостережницької ролі обліку, що не виправдано методологічно і суперечить вимогам ринку. Концепція побудови інтерактивної системи обліку заслуговує на увагу, але потребує відповідного обґрунтування, а її реалізація відповідного методологічного забезпечення, що є перспективним напрямом наукових досліджень.

Проблематиці сутності контролю як функції управління та контрольній функції обліку і їх взаємозв'язку приділяли та приділяють значну увагу сучасні вітчизняні науковці, такі як Кірейцев Г.Г. [42], Кужельний М.В. [60], Пушкар М.С. [93], Сопко В.В. [109] та інші. Так, окремі науковці вважають, що бухгалтерський облік не реалізує контрольної функції.

Неоднозначним є трактування сучасними науковцями функціонального навантаження бухгалтерського обліку, особливо стосовно зв'язку обліку та контролю, що негативно позначається на обліковій методології та практиці. У цьому зв'язку є доцільним продовження досліджень сутності контрольної функції обліку та обґрунтування механізму її реалізації.

Інформаційна функція уособлює формування повної достовірної корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур. Контрольна функція обліку забезпечує виявлення у процесі оперативного управління бізнесом на підприємстві потенційних порушень законодавства та інтересів власників.

Суперечливість підходів щодо наявності або відсутності контрольної функції обліку спостерігається у фаховій літературі та наукових працях достатньо давно. Неоднозначні підходи щодо взаємозв'язку контролю як функції управління і контрольної функції обліку спостерігаються у працях науковців, які представлені різними науковими школами (таблиця 1.1).

Італійська національна облікова школа традиційно ототожнювала функції обліку та контролю і визнавала саме бухгалтерію незалежним контрольним органом.

Французька національна облікова школа визначала бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання в цілях контролю.

Німецькою обліковою школою, функція контролю ототожнювалась з обліковою в теоретичних аспектах, а в практичній площині бухгалтерська служба визнавалась одним з найважливіших підрозділів, що реалізує функції внутрішньогосподарського контролю

за використанням ресурсів. Вітчизняна облікова школа розвивалась під впливом ідей німецької школи.

Теоретичне питання про взаємозв'язок функцій обліку та контролю безпосередньо пов'язано з проблемою виокремлення функцій обліку і розробки організаційного механізму їх дієвої реалізації. Дана проблематика досліджується вітчизняними науковцями у сфері управління і обліку в періоди активних економічних перетворень.

Таблиця 1.1

Взаємозв'язок обліку і контролю як функцій управління

№	Національна облікова школа	Трактування взаємозв'язку обліку та контролю
1	Італійська	Ототожнення функцій обліку і контролю та визнання бухгалтерії незалежним контрольним органом. Представник венеціанської школи Фабіо Беста вважав бухгалтерський облік наукою саме про контроль. Облікову функцію ототожнював з контрольною і ставив в один ряд з виконавчою і розпорядчою
2	Французька	Визначає бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання з метою контролю. Розглядає функції обліку та контролю у взаємодії, але відокремлено
3	Німецька та російська	На рівні теорії функції контролю та обліку ототожнюються. На практиці бухгалтерія наділяється функціями внутрішньогосподарського контролю

Серед вчених колишнього СРСР сформувалось дві точки зору стосовно взаємозв'язку обліку та контролю як функцій управління. Одна з них – це ототожнення функції обліку та контролю. Друга – (сформувалась в 50 рр. минулого ст.) визначала необхідність розмежування цих функцій. У цьому зв'язку визначальною є дискусія щодо доцільності у галузі контролю ототожнення обох функцій. Г.Г. Кірейцев [42] у процесі дослідження функцій бухгалтерського обліку, узагальнив результати цієї дискусії і достатньо аргументовано критикував концепцію повного заперечення виконання обліком функцій контролю та пасивно-спостережницької ролі первинного бухгалтерського відображення, як системи отримання інформації про факти господарської діяльності. Ототожнення обліку з господарським контролем мало місце у соціалістичному обліку і певною мірою відповідало діючому механізму управління. Проте, у період розвитку ринкової економіки такий підхід знецінює суттєвість обліку і у цілому суперечить потребам розвитку бізнесу.

Значний внесок щодо розуміння сутності контролю і місця контрольної функції серед функцій бухгалтерського обліку здійснено у

II п. XX ст. вітчизняними науковцями, які вважали, що заперечення контрольної функції обліку дорівнює ліквідації саме обліку. В.В. Сопко [109] на підставі узагальнення підходів до трактування контрольної функції бухгалтерського обліку визначає що, контрольна функція – це можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку ефективності прийнятих управлінських рішень господарського характеру та їх виконання.

Найбільш глибоко і змістовно розкрита сутність контролю як функції бухгалтерського обліку М.В. Кужельним [60], на думку якого: більшість методичних прийомів бухгалтерського обліку реалізується завдяки його контрольній функції.

Розвиток методологічної та методичної основ бухгалтерського обліку передбачає поглиблену інтеграцію між функціями обліку, зокрема між інформаційною і контрольною. Функції бухгалтерського обліку конкретизують його внутрішню змістовну сутність і є теоретичною основою для визначення мети, предмету і методу бухгалтерського обліку як системного утворення. Для ефективної реалізації цільової основи системи бухгалтерського обліку потрібно забезпечити оптимальний взаємозв'язок його функцій, зокрема таких як інформаційна та контрольна, що має конкретизуватись у межах облікової політики суб'єктів господарювання.

На думку провідних вітчизняних науковців основною причиною необхідності визнання бухгалтерського обліку наукою є його забезпечувальна або сервісна роль для користувачів бухгалтерської інформації. Для того щоб повноцінно виконувати сервісну функцію, бухгалтерський облік як наука повинен мати базові засади та засоби аналізу і прогнозування їх динаміки.

С.Ф. Легенчуком [68] запропоновано загальну структуру бухгалтерського теоретичного знання яка складається із загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку, що є системою наукових знань про процес ведення бухгалтерського обліку, та з основ науки про бухгалтерський облік, що є цілісною системою знань, на основі яких розвиваються конкретні емпіричні знання та бухгалтерські наукові теорії, що пояснюють їх. Структурні складові основ науки про бухгалтерський облік взаємодіють з окремими складовими загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку.

1.2. Сутність дефініцій «постулат», «парадигма», «концепція», «теорія» у контексті науки про бухгалтерський облік

Засвоєння теоретичних засад обліку та дослідження тенденцій їх розвитку ґрунтується на з'ясуванні сутності та використанні таких наукових категорій, як «постулат», «парадигма», «теорія». Також

отримали поширення у контексті розвитку науки про бухгалтерський облік терміни «концепція» та «принцип». Ці терміни мають відношення та використовуються у різних науках, але в обліковій науці ситуація ускладнюється неоднозначним трактуванням та змістовним наповненням цих дефініцій. Так, на різних етапах розвитку науки має місце їх отождолення та відсутність чіткого розмежування. Відповідно є необхідним з'ясувати сутність цих термінів та дефініцій, що використовуються у різних сферах та уточнити їх зміст у контексті облікової науки.

«Парадигма» - це сукупність загальноновизнаних знань. Парадигма (дав.-гр. *παράδειγμα*, *paradeigma* — приклад, зразок) - багатозначне поняття, яке залежно від контексту може означати певний, обумовлений часом та обставинами як сталий на певний період: стиль, традицію, концепцію, генеральну ідею, закон - за зміною котрих можна застосувати граничні умови - зміни парадигми.

Термін «парадигма» у філософію науки уперше впровадив позитивіст Густав Бергман, однак справжній пріоритет у його використанні і поширенні належить Томасу Куну. У своїй книзі «Структура наукових революцій» [63] (1962) Кун зазначає можливість виокремлення двох основних аспектів парадигми: епістемічного й соціального. В епістемічному плані парадигма — це сукупність фундаментальних знань, цінностей, переконань і технічних прийомів, що виступають як зразок наукової діяльності. У соціальному — парадигма характеризується через сприйняття конкретного підходу науковим співтовариством, цілісність і границі якого вона визначає.

Існування парадигми, на думку Куна [63], пов'язане з періодами «нормальної науки». Зміну парадигми здійснюють за допомогою наукових революцій, що пов'язано зі своєрідним гештальт-перемиканням наукового співтовариства на нову систему світогляду й цінностей. Критика надмірного соціологізму і психологізму у розумінні «парадигма» спонукала Куна конкретизувати свою позицію за допомогою введення поняття «дисциплінарної матриці», синонімічного епістемічному контекстові парадигми.

Загальновідомим є два діаметрально протилежних погляди на розвиток бухгалтерського обліку як науки, а саме: еволюційний та альтернативний, що ґрунтується на концепції парадигм (революційний).

Еволюційний підхід до формування теорії бухгалтерського обліку є досить поширеним та на думку широкого кола науковців має значні переваги і перспективи розвитку. Також є прибічники застосовування альтернативного варіанту, який започаткував Т.С. Кун [63], що ґрунтується на парадигмальному підході.

Поняття «парадигми» у пізніх роботах Куна пов'язується переважно з характеристикою інтегральних соціально-психологічних аспектів наукового співтовариства. Водночас, у межах сучасної філософії науки поняття парадигми виявилось більш продуктивним під час опису еталонних теоретико-методологічних основ наукового пошуку.

Має місце підхід за яким «бухгалтерська парадигма» у теорії бухгалтерського обліку утворюється, як сукупність найбільш поширених поглядів, що поділяються більшістю бухгалтерів та приймаються у якості зразка вирішення проблеми.

Формування парадигм ґрунтується на постулатах які є визначальними при цьому. Більш відомими є постулати, які саме і трактують, як принципи або положення. Таблицею 1.2 наведено приклади найбільш відомих постулатів, які спричинили вплив на розвиток облікової науки.

У сучасному бухгалтерському обліку використовують не поняття «постулат», а поняття «принцип» - як вихідне положення наукової теорії.

У наукових працях виокремлюють парадигми, що історично склалися та були загальноприйнятними. Більш поширеними у підручниках з бухгалтерського обліку є виокремлення 3-х парадигм:

- уніграфічної;
- камеральної;
- диграфічної.

Уніграфічна парадигма ґрунтується на побудові облікової системи без застосування подвійного запису. На перших етапах історичного розвитку обліку були властиві відображення у натуральних вимірниках та низький рівень узагальнення. Уніграфічний облік застосовувався декілька тисячоліть і, можливо, за своїх позитивних рис для цього часу, відігравав належну роль у забезпеченні зацікавлених осіб в економічній інформації. В сучасній Україні саме на реалізації уніграфічної парадигми ґрунтується ведення обліку для складання звітності суб'єктами малого підприємництва (мікропідприємства) за НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» звітності мікропідприємництва (мс) [9].

Диграфічна парадигма — це діаметрально протилежна зміна попередньої, що полягала у спробі заміни ідей наївного натуралізму на концепцію облікового реалізму. Диграфічна парадигма ґрунтується на реалізації подвійного запису.

Облік, що ґрунтується на реалізації камеральної парадигми існував (і існує) паралельно з двома першими. Прихильники камеральної парадигми стверджували, що уніграфічний та

диграфічний облік відображає факти, що мали місце (ретроспектива), а камеральний, крім того, ще й може формувати інформацію на перспективу. Камеральний облік акцентує увагу на обліку грошових коштів і каси.

Суттєвим у камеральному обліку було виокремлення витрат за кошторисом (бюджетом).

Таблиця 1.2

**Приклади постулатів, що спричинили вплив на розвиток
облікової науки**

ПОСТУЛАТ ПАЧОЛІ	- сума дебетових оборотів завжди тотожна сумі кредитових оборотів тієї ж системи рахунків; - сума дебетового сальдо рахунків завжди тотожна сумі кредитового сальдо тієї ж системи рахунків.
ПОСТУЛАТ ПІЗАНІ	В межах теорії статмографії Пізані обґрунтовано твердження: - сальдо як статичних так і динамічних рахунків тотожне та кожне з них дорівнює сумі прибутку. (під динамікою Пізані розумів майнові рахунки, під статикою - рахунки чистого майна)
ПОСТУЛАТ ДЕ ЛЯ ПОРТА	Де Ля Порт класифікував рахунки на три групи: 1) рахунки власника (рахунок Капіталу, Збитків і Прибутків); 2) рахунки майна (рахунок Каси, Товарів і т. і.); 3) рахунки кореспондентів (рахунки розрахунків, що відображують дебіторську і кредиторську заборгованість). За постулатом Де Ля Порта різниця сальдо рахунків майна і власника завжди дорівнює різниці сальдо рахунків кореспондентів (розрахунків).
ПОСТУЛАТ ДЗАНИ	З бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а витрати сумнівні, що обумовлено формуванням доходів на підставі документів на реалізацію товарів та послуг, а витрати є залежними від облікової політики підприємства та вибору адміністрацією різних методологічних прийомів. Доходи визначаються об'єктивно, а витрати, які пов'язані з обчисленням собівартості, - суб'єктивно. Відповідно розмір прибутку, у тому числі до оподаткування, є умовним.
ПОСТУЛАТ РАЙША-КРАЙБІГА	обороты та сальдо за рахунками з внутрішніх розрахунків мають бути тотожні у центральному відділенні та філіях.
ПОСТУЛАТ ЧЕРБОНІ	У межах теорії логісмографії Чербоні обґрунтував принцип дуалістичності теорії рахівництва: сума кредиторської заборгованості підприємства його власнику дорівнює сальдо за розрахунками цього підприємства з агентами та кореспондентами.
ПОСТУЛАТ ШМАЛЕНБАХА	різниця між сальдо рахунків власних коштів і основних засобів дорівнює різниці між сальдо рахунків оборотних коштів і кредиторської заборгованості. Відповідно до цього постулату в основі бухгалтерського балансу лежить баланс оборотних коштів і кредиторської заборгованості, відповідно план рахунків повинен максимально спрямовуватись на відображення руху капіталу за фазами його кругообігу.

Камеральний облік забезпечує можливість поєднання у єдиній обліковій системі господарських фактів, що відбулись одночасно у порівнянні із запланованими. Камеральна парадигма реалізується у сучасному обліку, як облік у бюджетній сфері та у системі управлінського обліку для інформаційного забезпечення бюджетування.

Особливість розвитку наведених парадигм полягає у можливості їх паралельної реалізації.

У наукових працях також має місце виокремлення інших парадигм та різних підходів до їх класифікації. Так, за одним з базових підходів виокремлюють такі парадигми:

- проста натуральна бухгалтерія;
- камеральна;
- проста монетарна бухгалтерія;
- подвійна статична бухгалтерія;
- подвійна динамічна бухгалтерія.

Перша парадигма - це облікова парадигма, у межах якої бухгалтерський облік являє собою процес підрахунку і обліку об'єктів в їх натуральному вимірі за допомогою простого запису. Обліку дебіторської та кредиторської заборгованості не здійснюється. Техніка бухгалтерського обліку у межах простої натуральної бухгалтерії використовується статистикою і полягає у простому підрахунку предметів і явищ.

Друга - камеральна бухгалтерія - парадигма, у межах якої бухгалтерський облік відображає стан і рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

Третя парадигма - облікова парадигма, у межах якої бухгалтерський облік відображає стан і рух майна, а також розрахунків суб'єкта господарювання у грошовому вимірнику. При цьому не ведеться облік власного капіталу, збитків і прибутків. Розрахунок останніх можливий шляхом складання інвентарю на початок і на кінець звітного періоду.

Відповідно до сутності четвертої парадигми бухгалтерський облік ведеться за допомогою подвійного запису і на основі прийому припущення штучної ліквідації підприємства. Основна мета бухгалтерського обліку полягає у визначенні того, чи дозволить реалізація всіх активів підприємства, що належать йому на момент складання балансу, отримати суму, необхідну для погашення кредиторської заборгованості.

Основою п'ятої парадигми є принцип безперервності діяльності підприємства. Основна мета бухгалтерського обліку полягає у вимірюванні ефективності діяльності. Домінує оцінка за собівартістю.

Вимірювання прибутку відбувається шляхом порівняння доходів за певний період з витратами, пов'язаними з отриманням цих доходів.

Вітчизняний науковець Н.М. Малюга [77, 78], крім п'яти вищезазначених парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія) запропонувала виокремлення шостої парадигми бухгалтерського обліку у зв'язку із запровадженням інформаційних технологій - подвійну інформаційну динаміку.

За одним з визначень парадигма бухгалтерського обліку - це визнані досягнення у сфері побудови формування фінансових моделей економічних суб'єктів, які протягом певного часу дають професійній спільноті теоретичну базу для забезпечення формування та представлення зацікавленим особам інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Такий підхід для визначення ґрунтується на тому, що розвиток бухгалтерського обліку, як науки, спрямовано на забезпечення інформаційних запитів користувачів. Трансформування економічного середовища, революційні зміни в інформаційних технологіях обумовлюють необхідність розвитку облікової теорії та, як наслідок - зміну облікових парадигм.

Заслуговує на увагу виокремлення п'яти парадигм бухгалтерського обліку:

- парадигма функціональності;
- парадигма формалізованості;
- парадигма організації бухгалтерського обліку;
- парадигма суверенітету бухгалтерського обліку;
- парадигма історичної спадкоємності методології.

Парадигма функціональності, полягає у акцентуванні уваги на тому, що бухгалтерський облік має реалізувати як економічну так і контрольну функції бухгалтерського обліку. При цьому важливим є те, що саме методологія бухгалтерського обліку розглядається як сукупність професійного інструментарію, що забезпечує реалізацію функцій. Ця парадигма є безперечною для вітчизняних науковців, саме тому, що у фаховій науковій літературі та професійній спільноті мають місце діаметрально протилежні погляди на взаємозв'язок інформаційної (економічної) та контрольної функцій.

Парадигма формалізації має прояв у застосуванні стереотипних облікових документів і в стереотипах методології бухгалтерського обліку, які мають етнічний зміст (під стереотипами документів маються на увазі технічний спосіб реєстрації, форми бухгалтерського обліку, технології документів як носіїв інформації). Реалізується у сучасних умовах шляхом регламентації базових принципів та

стандартизацією облікової методології на національному рівні. Під впливом глобалізації ці процеси відбуваються і на міжнародному рівні.

Парадигма організації бухгалтерського обліку узагальнює поєднання функціональності та формалізованості. Механізм реалізації офіційно прийнятої методології бухгалтерського обліку містить ефект невизначеності, що призводить до необхідності врахування специфіки суб'єктів господарювання при формуванні облікової політики та прийнятті рішень щодо організації обліку.

Парадигма суверенітету бухгалтерського обліку регулює співвідношення професійної відповідальності та професійної незалежності облікової спільноти у сфері методології бухгалтерського обліку. Сучасний прояв реалізації парадигми ґрунтується на формуванні норм професійної етики, розробці механізмів підтримки у професійному середовищі при створенні ситуацій, що провокують порушення норм професійної етики.

Парадигма історичної спадкоємності методології ґрунтується на розумінні практичного значення історичного аналізу бухгалтерського обліку.

Таким чином, історичні етапи розвитку бухгалтерського обліку характеризуються парадигмами - сукупностями певних знань; зміна парадигм - новий рівень абстракції в пізнанні фактів господарського життя і інтелектуальна революція у розвитку бухгалтерської думки.

Наведені парадигми є базовими, на їх основі сформувалися сучасні погляди, що отримали подальший розвиток. Суттєві зміни економічного середовища, процеси глобалізації, інформатизації суспільства, філософія сталого розвитку, виклики постіндустріального суспільства обумовлюють необхідність та об'єктивність виникнення нових парадигм та відповідно розвиток методології.

Поширеним є підхід за яким сучасні науковці, що досліджують облікову теорію використовують цільовий підхід при формуванні парадигм. При цьому має місце використання не терміну «парадигма», а натомість терміну «концепція».

За загальним змістом концепція (від лат., сприйняття) – це система поглядів на певне явище; спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ, основоположна ідея теорії, загальний її задум. Для розуміння сутності концепції в обліковій теорії важливим є її цільове спрямування.

У науковій літературі з бухгалтерського обліку має місце представлення сучасних концепцій (парадигм) з виокремленням за цільовим підходом. Так, дослідники виокремлюють такі підходи до формування облікових концепцій (парадигм):

- соціологічний;

- економічний;
- біхевіористичний;
- психологічний;
- інформаційний.

За соціологічною концепцією цільова спрямованість обліку - це забезпечення справедливості по відношенню до всіх учасників господарського процесу. При цьому необхідним є розуміння, що теоретичні облікові положення впливають на суспільство та залежать від його інтересів та соціального ефекту.

За економічного підходу, ціль обліку – це контроль економічних показників, забезпечення умов досягнення максимальної ефективності виробництва.

Біхевіористична концепція ґрунтується на розумінні облікового процесу як – процесу поведінки бухгалтерів у різних ситуаціях. При цьому методи бухгалтерського обліку мають обиратись залежно від цілей та поведінки людей.

Психологічний підхід (парадигма) ґрунтується на розумінні системи обліку як механізму розподілу та вплив на організацію бухгалтерського обліку з позиції бухгалтера у фірмі та її ролі. При цьому мета саме бухгалтера - це розуміння інтересів та їх врахування.

За інформаційного підходу основою предмету обліку є подія, що відбивається як інформаційна одиниця, що свідчить про факт господарського життя, при цьому баланс розглядається як реконструкція господарського життя підприємства, а звіт про прибутки та збитки як звіт про господарські операції. За цією концепцією розглядається така якість інформації як корисність та інформація розглядається як релевантна, тобто за врахування доцільності її використання. Розвиток цього підходу полягає у трактуванні інформаційної одиниці як економічної події, а не як факту господарського життя.

Широко відомими є парадигми (концепції), що визначають цільову спрямованість облікової теорії та її роль. Так, за Є. Хендриксоном та Ван Бредою [118] теорія обліку – це система принципів, що складають загальну систему еталонів та дозволяють здійснити оцінку різних господарських операцій та обумовлюють створення нових практичних методик та процедур. Мета теорії обліку – це узгодженість принципів, які покладені в основу оцінки та розвитку облікової практики. Таким чином, парадигма є основою наукових теорій, що справедливо і по відношенню до науки про бухгалтерський облік.

У бухгалтерському обліку відсутнє єдине трактування поняття «парадигма бухгалтерського обліку», і, зокрема, парадигми

бухгалтерського обліку як науки. У більшості випадків при його вживанні ігнорується трактування терміну «парадигми» за Т.С. Куном як дисциплінарної матриці, що складається з символічних генералізацій (узагальнень), метафізичних припущень, цінностей та зразкових дослідницьких результатів.

На основі розгляду поглядів дослідників, вітчизняним науковцем С.Ф. Легенчуком [70] відносно облікових парадигм встановлено, що найчастіше парадигма бухгалтерського обліку визначається як окремих теоретичний обліковий підхід або окрема облікова теорія – як парадигма у вузькому розумінні за Т.С. Куном. Наукові теорії повинні пояснювати сутність явища, що вивчається, іноді навіть з різних позицій, а наука покликана пропонувати механізми реалізації одержаних знань у людській діяльності. У складі науки також є компоненти, які відповідають за вивчення самих наукових теорій, їх принципів, методів, категорій, властивостей. Таким компонентом за С.Ф. Легенчуком є метатеорія або супертеорія.

Починаючи з другої половини ХХ ст., у зв'язку з оприлюдненням теорії Т.С. Куна, парадигмальний метод застосовується для вирішення проблем у бухгалтерському обліку. Ця тенденція значно актуалізувалась починаючи з кінця ХХ ст. – і зберігається донині, що зумовлено зростанням проявів постіндустріальної економіки та тотальною інформатизацією суспільства. Проте, парадигмальний метод розвитку науки не є єдиним та не абсолютизується сучасними науковцями з огляду на наявність недоліків та відповідно до специфіки науки бухгалтерський облік.

Сучасні дослідники для тестування методології бухгалтерського обліку на відповідність її вимогам сьогодення вважають недоцільним застосування парадигмального підходу Т.С. Куна. Легенчук С.Ф. [70] справедливо доводить доцільність та можливість, для вирішення вищенаведеної проблеми при побудові метатеорії бухгалтерського обліку використовувати концепцію «науково-дослідницьких програм» І. Лакатоса. Ця концепція є іншим (відмінним від підходу Куна) варіантом стосовно застосування парадигмального підходу у бухгалтерському обліку. Цей підхід передбачає використання іншої моделі динаміки формування наукового знання), оскільки у своєму розвитку бухгалтерський облік переважно розвивався раціонально та еволюційно, а не на основі некумулятивності і неспіввимірності (характеризує парадигмальний метод Куна). Модель розвитку науки І. Лакатоса [70] успішно використовується в економічній теорії, соціології, політології, біології, психології, агентській теорії, теорії прийняття рішень тощо. Питанням застосування моделі науки І. Лакатоса в бухгалтерському обліку приділяли увагу зарубіжні

дослідники. Серед вітчизняних науковці вивченню даного питання, як окремого напрямку дослідження, свої праці присвячує С.Ф. Легенчук. [70] Причиною побудови алгоритму метатеоретичного дослідження бухгалтерського обліку на основі принципів і правил концепції НДП (науково – дослідних програм) І. Лакатоса є її відповідність вимогам визнання у якості метатеорії [70].

Основним базовим поняттям моделі науки І. Лакатоса є «науково-дослідницька програма», яке було сформульовано ним на основі терміну «метафізична дослідницька програма», автором якого є К. Поппер у 40-х рр. XX ст. [70] Він є продовжувачем і послідовником ідей К. Поппера, за яким наука – це процес «перманентної революції», а її рушійною силою є раціональна критика. Побудова метатеорії на основі НДП також дозволяє встановити межі теорії бухгалтерського обліку, способи введення нових понять і доказів її положень, надаючи можливість здійснення її раціональної побудови.

За загальними підходами парадигма (концепція) ґрунтується на постулаті (принципі). Теорія бухгалтерського обліку, як науки представляє собою сукупність облікових теорій, які ґрунтуються на парадигмах. Сучасні облікові теорії побудовані на загальних концепціях та визначають напрям розвитку науки бухгалтерський облік та облікової методології, що забезпечує реалізацію концепцій в нормативній регламентації та обліковій практиці.

Розвиток науки бухгалтерський облік – це послідовна зміна НДП, які можуть співіснувати чи конкурувати одна з одною. Головна цінність програми – її здатність поповнювати знання, передбачати нові факти. Відповідно, НДП складається з методологічних правил, одні з яких говорять про те, яких шляхів дослідження слід уникати (негативна евристика), інші – яких необхідно дотримуватись (позитивна евристика).

1.3. Облікові теорії, підходи до їх класифікації. Напрями розвитку облікових теорій

У загальному розумінні «облікову теорію» трактують, як розгляд та аналіз різних методів обрахунку показників, які потребують користувачі інформації. Різними економістами та науковцями у сфері бухгалтерського обліку було запропоновано безліч різних облікових теорій. При обранні базової облікової теорії, що спричиняє вплив на облікову методологію приймаються до уваги, як інтереси користувачів інформації, так і потреби інформаційного забезпечення управління економікою з точки зору задоволення інтересів, груп користувачів, що домінують у соціально – політичному просторі.

В основі методології обліку лежать певні облікові теорії. Має місце сучасне трактування науки бухгалтерський облік як системи наукових теорій. Сучасні науковці розглядають сутність та призначення облікових теорій, а також визначають критерії для їх класифікації. У науковій літературі, як вітчизняній так і зарубіжній представлено як різні погляди на сутність облікових теорій так і підходи до їх класифікацій.

Найбільш відомою на терені пострадянського простору є класифікація облікових теорій, що наведена Я.В. Соколовим у передмові до «Теорії бухгалтерського обліку» Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [82]. Цей науковець звів всю сукупність розглянутих зазначеними авторами загальних теоретичних побудов до двох традиційних для нашої бухгалтерії груп теорій: персоналістичних і матеріалістичних. Крім того, Я.В. Соколовим було виділено нейтральну, або структурну, теорію, що представляє собою концептуальний каркас, в якому є можливим розмістити різні предметні елементи двох вище наведених теорій.

Персоналістичні теорії припускають, що предметом бухгалтерського обліку виступають особи, які зайняті у господарських процесах, їх права, відповідальність, погляди, інтереси і т.і.. Виходячи з цього, правомірним в персоналістичних теоріях є віднесення до предмету бухгалтерського обліку майна власника, його капіталу і зобов'язання, кругообіг майна на різних стадіях, а також формування і розподіл прибутку.

На противагу прибічники економічного напрямку вважали, що в першу чергу обліковувати слід обсяг і склад майна, а не права і обов'язки осіб, що беруть участь в господарському процесі. У зв'язку з цим Я.В. Соколов підкреслює, що бухгалтерський облік як науку започатковано Франческо Вілла саме поєднанням юридичних та економічних цілей обліку [107,108]. Але у подальшому спроби поєднання економічних і юридичних аспектів не спрацювали, бо господарські операції кваліфікували, або як економічні або як юридичні, тобто операції, що регулюються цивільним або адміністративним правом. Таким чином, напрямки у розвитку рахунковедення - юридичний та економічний, мають суттєвий вплив і на сучасну методологію обліку.

Друга група теорій ґрунтується на постулаті, відповідно до якого на всіх рахунках обліковуються цінності, тобто щось матеріальне, і відповідно ця теорія має назву матеріалістичної. При такому підході правомірним може бути визначення предмету бухгалтерського обліку, як господарських коштів підприємства, джерел їх виникнення, а також кругообігу господарських засобів. Як

зазначено вище засновником структурної теорії вважають Ф. Вілла, який синтезував юридичні та економічні цілі обліку, а також систематизував бухгалтерські знання, концептуально визначив основні облікові категорії. Виходячи з аналізу тих теорій, які кваліфікуються як структурні, предметом бухгалтерського обліку є контроль руху цінностей, реєстрація похідних від них доходів і витрат з метою прогнозування майбутніх доходів і витрат.

Різних підходів до визначення предмету бухгалтерського обліку у межах розглянутих вище теорій може бути безліч, але сутність визначення завжди є близькою до вищезазначених. Відповідно вибір пріоритетних об'єктів обліку, а також способів їх інформаційного відображення ґрунтується на уявленні про теорію бухгалтерського обліку тих груп користувачів інформації, які домінують у соціально-політичному середовищі.

Однією з облікових теорій (в межах персоналістичного напрямку) – є етична. Її прихильники вважають, що у основі обліку лежать не лише правові норми, але справедливість у відносинах між учасниками господарського процесу, що забезпечують успішність функціонування всього господарського механізму. При цьому неодмінною умовою його дієвості визнається істинність даних бухгалтерського обліку. До того є не відносна, а абсолютна істинність даних, що надані інформаційною системою підприємства у вигляді фінансової звітності, яка характеризує всі сторони його фінансово-господарської діяльності.

Розвитком етичної облікової теорії у сучасних умовах є можливим визнати реалізацію концепції інтегрованої звітності, яка крім фінансових показників включає ще й соціальні та екологічні. Особливої актуальності набувають ці обставини, зокрема в Україні в умовах фінансової кризи і соціально – політичного напруження, що накладає на порядок формування показників, які представлені у бухгалтерській звітності соціально-політичної спрямованості. У першу чергу слід зазначити необхідність представлення такої сукупності показників у звітності, яка забезпечить її прозорість і, відповідно, адекватне сприйняття інформації. Ці поняття широко декларовані, але поки не реалізовані на практиці. Перші кроки у цьому напрямі реалізовані в Україні змінами до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] та відповідно особливими вимогами до оприлюднення звітності «суб'єктами», що становлять суспільний інтерес. Проте, незалежно від розміру підприємств, є така інформація, що не знаходить відображення у звітності, а містить саме соціальний інтерес. У цьому зв'язку, реалізація цільової спрямованості

етичної облікової теорії ґрунтується на концепції інтегрованої звітності, що містить не лише фінансові але й соціальні показники.

Різновидом матеріалістичної теорії вважають соціально-корпоративну теорію, що поєднує мікрорівень з деякими соціальними завданнями, які ставить суспільство перед адміністрацією підприємств у вигляді необхідності вирішувати екологічні проблеми і здійснювати соціальний захист різних груп населення (боротьба з безробіттям, незадовільними умовами праці і т.і.). Таким чином, прибічники соціально-корпоративного підходу в бухгалтерському обліку розглядають його звітну інформацію як суспільний продукт, що дозволяє впливати на соціальне середовище, яке формується підприємством.

Третя група теорій - структурні, побудовані на симбіозі персоналістичних і матеріалістичних теорій. Найбільш яскравим представником структурних теорій, вважається лінгвістична теорія. Згідно з поширеним уявленням, ця теорія базується на семіотиці – «комплексі наукових теорій, які вивчають різні властивості знакових систем, яким і є бухгалтерський облік». Основними аспектами семіотики, засновником якої є американський філософ і математик Ч. Пірс є: семантика, синтактика і прагматика.

Семантика є різновидом інформаційної теорії, сутність якої розглянута вище. Синтактика - це механізм формування показника, що належить отримати і його оцінка, тобто цей аспект представлений нормативним регулюванням бухгалтерського обліку. Прагматика - це наявність прямих і зворотних зв'язків з приводу звітності підприємства між особами хто її формує та зовнішніми користувачами. Саме ця частина теорії і є основою її, так як характеризується наявністю значних суперечливостей між користувачами і укладачами звітності. Йдеться про сукупність показників, які подаються у звітності, порядку їх представлення та ступінь їх достовірності.

Виділення трьох складових бухгалтерського обліку представляє собою безсумнівний внесок до науки про бухгалтерський облік як про один з розділів семіотики. Однак на практиці необхідно поєднання семантики, синтактики і прагматики у єдине ціле. Використання у бухгалтерському обліку лише однієї із складових семіотики неминуче призведе до його обмеженості. Відповідно для цього потрібна якісна методологічна основа формування інформації, що побудована на засадах різнобічного формування показника та поєднана з цілеспрямованим використанням інших показників бухгалтерського обліку. За Соколовим [108] це є сучасною проблемою і відповідно напрямом подальших наукових досліджень.

Всі розглянуті теорії доповнюють, а не виключають одна одну, кожна відповідає якийсь суттєвій і необхідній меті, що залежить від інтересів користувачів бухгалтерської інформації. Інтереси користувачів зумовлюються соціально-політичною структурою суспільства, яка і зумовлює вибір відповідної концепції бухгалтерського обліку.

Інформаційна спрямованість бухгалтерського обліку зумовлюється запитом управління економікою підприємства, що функціонує в умовах певного соціально-економічного середовища. Саме це обумовлює необхідність вибору та зміст певної концепції бухгалтерського обліку та звітності, що покладено в основу прийнятої методології (на рівні державного регулювання обліку). У цьому зв'язку такий вибір має бути свідомим і вільним від волюнтаризму осіб, що мають безпосередній вплив на прийняття рішень. Вибір облікової теорії яку покладено в основу нормативної методології також обумовлено відповідною парадигмою соціально – економічного розвитку.

Серед персоналістичних облікових теорій виділяється так звана податкова - фіскальна теорія. Її суть уособлює теза про те, що сума прибутку до оподаткування і є прибутком. Тим саме ця теорія трактує бухгалтерський облік, як окремий випадок податкового права. Бухгалтерський облік в країнах, що поклали в основу методології цю теорію є законодавчо уніфікованим і така облікова модель у першу чергу орієнтується на реалізацію фіскальних державних інтересів. Дана облікова модель отримала назву південно-американської моделі і застосовується в Аргентині, Бразилії, Болівії, Гвіані, Парагваї, Перу, Уругваї, Чилі, Еквадорі. Ця теорія має суттєві недоліки і є обмеженою, тому що при розкритті такої базової категорії економіки підприємства як прибуток, слід надавати пріоритет його економічній сутності як об'єкта управління, а фіскальна функція відноситься до елементу обмеження витрат і господарських дій. На противагу значно звужуються інформаційні можливості управління підприємством, а без відповідного інформаційного забезпечення управління підприємств неможливо залучення інвестицій, розширення господарської діяльності підприємств.

Інша теорія, що спричинила значний вплив на розвиток бухгалтерської думки, отримала назву правової, або юридичної. На відміну від попередньої, вона пов'язує бухгалтерську науку не з податковим, а з господарським правом, пояснюючи предмет бухгалтерського обліку як контроль прав і зобов'язань осіб, які беруть участь у господарських процесах. І звідси прибуток, що генерується підприємством - не одержані кошти, а право на їх отримання,

статутний капітал - не головне джерело виникнення активів, а право на прийняття рішень у компетентному органі управління.

Правова теорія є основою британо-американської системи обліку, яка застосовується у Великобританії, Австралії, Венесуелі, Замбії, Ірландії, Ізраїлі, Індії, Індонезії, Канаді, Кіпрі, Колумбії, Кенії, Мексиці, Нідерландах, Нігерії, Пакистані, Панамі, США, Сінгапурі, Уганді і ПАР. У цих країнах правила організації обліку встановлюють не законодавчі органи, а незалежні професійні організації бухгалтерів в межах чинного там цивільного права. При цьому ця облікова модель вирізняється спрямуванням облікової інформації на задоволення інтересів власників, інвесторів і кредиторів. У країнах, що використовують цю модель обліку, можуть застосовуватися різні способи нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, а також різні варіанти оцінки запасів, фінансових вкладень і визначення фінансових результатів. Для того, щоб фінансова звітність підприємств в цих країнах була порівняна, потрібні загальні правила їх складання. У зв'язку з цим вибір бухгалтерських прийомів, також вимог до розкриття фінансової звітності обмежуються загальноновизнаними. Найбільш відомими концептуальними інтерпретаціями облікової правової теорії є міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [7] та Американські стандарти (GAAP).

Так, наприклад, на даний час ряд інвесторів і установ залежно від своєї значущості можуть вимагати від суб'єкту господарювання будь-яку інформацію, тому що він не може не рахуватися з їх думкою. Вони мають таку можливість або тому, що є крупними інвесторами, або в силу своїх службових функцій (податкові органи). Тому порядок складання бухгалтерської звітності повинен забезпечувати рівні можливості самого широкого кола зацікавлених осіб, у тому числі і тих, що не можуть вимагати потрібну їм інформацію.

У межах персоналістичної виокремлюється четверта облікова теорія, що має назву психологічної, точніше, біхевіористичної, згідно з якою кожне інформаційне повідомлення, що надане бухгалтерським обліком - лише стимул, покликаний сформувати у користувача цієї інформації відповідну реакцію. Так, наприклад, інформація про нерозподілений прибуток завжди викликає живий інтерес у будь-якого користувача. Надати таку інформацію у бухгалтерському балансі можливо абсолютно по-різному, що обумовлює необхідність прийняття виважених рішень.

Я.В. Соколов у розвиток психологічної (біхевіористичної) теорії виокремив її різновид - інформаційну теорію [108]. Її сутність базується на категорії суттєвості, яка трактується як величина, що відображує ступінь впливу звітного показника на рішення, що

приймаються користувачами. За своєю суттю інформаційна теорія уявляє собою реалізацію теорії ризиків у бухгалтерському обліку.

Друга група теорій представлена матеріалістичними, або економічними. Провідні економісти виділяють три такі теорії.

Перша теорія - макроекономічна, прихильники якої вважають, що об'єктом обліку виступає все національне господарство країни. При цьому одна група економістів відстоює постулат про те, що кожне підприємство, визнаючи дохід, отриманий в певний момент, впливає на економіку. Інша група не обмежує завдання бухгалтерського обліку тільки виявленням такого ефекту, припускаючи, що не менш важливою метою слід вважати спрямування діяльності підприємств за допомогою облікових систем на реалізацію національних економічних програм. У цьому випадку облік є частиною економічної статистики, з використанням принципу подвійного запису для обчислення показників економічного розвитку країни (валовий національний продукт, національний дохід, платіжний і торговельні баланси тощо). Одним з результативних наслідків такого підходу є те, що бухгалтерська звітність є регулятором кризових явищ в економіці, тобто за її допомоги або стимулюється залучення інвестицій, або навпаки здійснюється їх обмеження.

Друга теорія - мікроекономічна, прихильники якої обмежують предмет обліку господарської діяльності окремого господарюючого суб'єкта. Ця теорія базується на виявленні економічної ефективності діяльності господарюючого суб'єкта, а його звітність створює базу для обчислення стабільності доходів. Такий облік характеризується прихильністю до порядку, пануванням чітко побудованої форми, ясною і привабливою, але іноді настільки самодостатньою, що створюється враження про облік, який існує власне заради самого обліку.

Третім різновидом матеріалістичної теорії вважають соціально-корпоративну теорію, що поєднує мікрорівень з деякими соціальними завданнями, які ставить суспільство перед адміністрацією підприємств у вигляді необхідності вирішувати екологічні проблеми і здійснювати соціальний захист різних груп населення (боротьба з безробіттям, незадовільними умовами праці тощо.). Таким чином, прибічники соціально-корпоративного підходу у бухгалтерському обліку розглядають його звітну інформацію як суспільний продукт, що дозволяє впливати на соціальне середовище, яке формується підприємством. Натомість, прихильники матеріалістичних (економічних) теорій схильні розглядати бухгалтерський облік, як складову політичної економії.

Найбільшої популярності серед сучасних дослідників набув підхід до класифікації теорій обліку, розроблений Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою [118]. Автори виділяють окремо підходи до теорії та окрему класифікацію теорій обліку. На думку С.Ф. Легенчука [69] виділені підходи також фактично є певними інструменталістськими теоріями, оскільки орієнтовані за Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою «на розв'язання вузлових проблем бухгалтерського обліку» (табл. 1.3).

Авторами в основу запропонованої класифікації були покладено як філософські підходи до побудови бухгалтерських теорій, так і суто бухгалтерські підходи. Саме Е. Хендріксоном було вперше запропоновано використовувати в якості критеріїв для класифікації бухгалтерських теорій поділ вимірів семіозису (процесу в якому функціонують знаки) на: співвідношення знаків до їх об'єктів (семантика); співвідношення знаків до їх користувачів чи інтерпретаторів (прагматика); співвідношення знаків один до одного (синтаксис). Застосування такого підходу дозволяє розглядати бухгалтерську картину світу з різних точок зору, результати чого можуть бути отримані різні аспекти структури бухгалтерської теорії. Такий підхід до розвитку бухгалтерського обліку називають лінгвістичним, в основі якого покладено тезу, що бухгалтерський облік є мовою бізнесу.

Таблиця 1.3

**Класифікація теорій обліку
за Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою**

Підхід до класифікації теорій	Теорія
Інструменталістський	Податкова
	Правова
	Етична
	Економічна
	Мікроекономічна
	Соціально-корпоративна
	Біхевіористична (поведінкова)
	Структурна
Лінгвістичний	Прагматична
	Семантична
	Синтаксична
За способом доказу (аргументації)	Дедуктивні
	Індуктивні
За способом виведення теорії	Позитивні
	Нормативні

Класифікація теорій обліку Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреди на сьогодні широко використовується багатьма вітчизняними і зарубіжними дослідниками.

Класифікація, запропонована авторами частково дублює підходи, що пропонувались іншими дослідниками, однак в ній існують окремі ознаки, які не виділялись іншими авторами, зокрема, виділення таких інструменталістських теорій як теорія управлінських моделей, теорія ринку капіталу, агентська теорія, теорія інформаційної економіки, критична теорія.

Грунтовне дослідження сутності облікових теорій та підходів до їх класифікації здійснив С.Ф. Легенчук. [69] Цим науковцем узагальнено існуючі підходи та відповідно до підходів до побудови теорій в бухгалтерському обліку, існуючих класифікацій теорій в філософії науки, існуючих класифікацій теорій бухгалтерського обліку, що виділяються науковцями, виділено нові критерії класифікації та запропоновано авторську класифікацію бухгалтерських теорій за різними ознаками (критеріями) (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація облікових теорій С.Ф. Легенчука

Критерій для здійснення поділу	Види теорій бухгалтерського обліку	
1	2	
За аспектами бухгалтерської мови	Синтаксичні	
	Семантичні	
	Прагматичні	
Виходячи із зіставлення фактів і цінностей	Позитивні	
	Нормативні	
	Умовно-нормативні	
За філософськими підходами до побудови теорії	ДЕДУКТИВНІ	гіпотетико-дедуктивні
		аксіоматико-дедуктивні
		генетичні (конструктивні)
	Індуктивні	
	Ідеографічні	
За інструменталістським підходом до побудови теорії	Еклектичні (науковий метод)	
	Етичні	
	Соціологічні	
	Економічні	
	Поведінкові	
	Прогнозні	
	Екологічні	
	Податкові	
	Правові	
	Еклектичні	
	Інші	

Продовження таблиці 1.4

1	2
За рівнями теорії	Фундаментальні теорії
	Теорії, що описують конкретну сферу бухгалтерської картини світу
	Теорії, що межують з емпіричними законами
За сферою поширення	Глобальні
	Галузеві
	Локальні

Також С.Ф. Легенчук зазначає, що на розробку класифікації бухгалтерських теорій вплинув випуск у 1977 р. Комітетом з концепцій та стандартів для зовнішніх фінансових звітів «Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень» (SATTA), де було виділено три альтернативні теоретичні підходи:

- 1) класичний («справжнього доходу» та індуктивний);
- 2) корисності для прийняття рішень;
- 3) інформаційної економіки.

Виходячи з виділених рівнів теорій бухгалтерського обліку та класифікації бухгалтерських теорій за сферою їх поширення С.Ф. Легенчуком [68, 69] розроблено змішану узагальнюючу класифікацію (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Змішана класифікація бухгалтерських теорій
на прикладі теорій оцінки за С.Ф. Легенчуком [68]**

Рівні теорій бухгалтерського обліку	Класифікація теорій за сферою поширення		
	Глобальні	Галузеві	Локальні
Рівень фундаментальних теорій	Глобальна фундаментальна	Галузева фундаментальна	Фундаментальна теорія обліку окремого об'єкта
Рівень окремих теорій, що описують конкретну сферу реальності	Глобальна теорія оцінки	Галузева теорія оцінки	Теорія оцінки окремого об'єкта
Рівень окремих теорій, що межують з емпіричними законами	Глобальна емпірична теорія	Галузева емпірична теорія	Емпірична теорія окремого об'єкта обліку

На перший погляд два вищенаведені підходи є подібними між собою, однак класифікація за рівнем теорії бухгалтерського обліку в своїй основі має методологічну ознаку, а класифікація теорій за сферою поширення – об'єктну ознаку. Так, якщо вважати бухгалтерську теорію фундаментальною та глобальною, то

фундаментальність означає, що для її розробки необхідним є удосконалення всієї бухгалтерської методології, а глобальність означає поширення на всі об'єкти і сфери діяльності.

Запропонована С.Ф. Легенчуком [68] змішана класифікація дозволяє за об'єктно-методологічною ознакою визначити значимість та глибину розробленої бухгалтерської теорії, що дозволяє встановити значення такої теорії для розвитку бухгалтерської науки. Цей науковець вважає, що однією із найперспективніших проблем розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання в Україні є необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку, який дозволяє впорядкувати наявні напрацювання у теоретичній сфері та сформувати подальші напрями розвитку окремих бухгалтерських наукових теорій.

Вітчизняними дослідниками запропоновано два варіанти розробки метатеорії бухгалтерського обліку на основі філософських концепцій динаміки наукового знання. Зокрема, Н.М. Малогою застосовувався парадигмальний метод для проведення реконструкції бухгалтерських наукових знань, а С.Ф. Легенчуком обґрунтовано концепцію науково-дослідницьких програм. І. Лакатоса.

Сучасні вітчизняні наукові школи здійснюють наукові дослідження, результати яких спричиняють позитивний вплив на розвиток теорії та методології обліку.

Суттєвий внесок до розвитку облікової теорії та методології здійснюють сучасні представники наукової школи КНЕУ. Цільове спрямування науковців цієї школи – інформаційне забезпечення управління в умовах застосування МСФЗ, у тому числі і бюджетними коштами. Також, до надбань цієї школи є можливим віднести розроблені облікові теорії стратегічного обліку, облікові теорії, що спрямовані на забезпечення потреб інноваційної економіки та сталого розвитку, локальні облікові теорії, як наприклад, обліку у будівництві.

До здобутків Житомирської наукової школи належать розроблені локальні облікові теорії з обліку екологічної діяльності, обліку корпоративних прав, обліку інноваційної діяльності, обліку людського капіталу, концепції розвитку обліку витрат на якість продукції, інтегрованої системи обліку, розвитку теорії та методології обліку в умовах постіндустріальної економіки, обліку соціально – відповідальної діяльності, розвитку обліку в умовах діджиталізації, тощо.

Представниками наукової школи КНТЕУ розроблено локальні облікові теорії управлінського обліку за врахування специфіки торгівельних та молокопереробних підприємств та обліково - інформаційне забезпечення управління відповідно до філософії

сталого розвитку (у контексті діяльності соціального – відповідального бізнесу).

Послідовником та прибічником теорії фізіократів є сучасна аграрна облікова наука, що представлена обліковою школою ННЦ «Інститут аграрної економіки». В останні роки суттєвий внесок до розвитку облікової теорії та методології спричинили праці, спрямовані на інформаційне забезпечення капіталізації потенціалу аграрних підприємств та сільських територій, інформаційне забезпечення амортизаційної політики, розробку концепцій бухгалтерського обліку в аграрній сфері та локальних облікових теорій у контексті застосування МСФЗ, інформаційного забезпечення органічного землеробства та сталого розвитку.

ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Визначити сутність дефініцій «парадигма», «концепція», «принцип», «постулат» та навести їх приклади, відповідно до предметного поля дослідження у дисертаційній роботі.
2. У чому сутність облікових теорій та функціональне навантаження бухгалтерського обліку?
3. Які сучасні юридичні та економічні облікові теорії Вам знайомі та які будуть покладені в основу дисертаційного дослідження?
4. Назвати представників сучасної української школи бухгалтерського обліку. Оцінити їх внесок у розвиток облікової теорії.
5. У чому полягає сутність структурної облікової теорії?
6. Особливості реалізації юридичної облікової теорії відповідно до Національних облікових шкіл.
7. Сутність парадигмального розвитку бухгалтерського обліку за Куном.
8. Сутність розвитку науки «Бухгалтерський облік» за НДП Лакатоса.
9. Внесок українських науковців у розвиток класифікації бухгалтерських теорій.
10. Надати приклад глобальної, фундаментальної, галузевої облікових теорій.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. **Облікова теорія – це:**
 - а) облікова парадигма, що представлена уніграфічною, диграфічною або камеральною;
 - б) нормативна регламентація основ бухгалтерського обліку;

в) підходи до формування необхідних користувачеві показників звітності;

- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

2. Прихильниками економічної облікової теорії є:

- а) Ф. Вілла, Е. Дегранж, Дж. Чербоні, Е. Пізані, К. Гіділья;
- б) Н.д'Анастасіо, Дж. Россі, К. Белліні, Ф. Марчі, Дж. Чербоні;
- в) Дж. Кріппа, Ф. Беста, Е. Пізані, Ф.Гюглі, І.Ф. Шер;
- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

3. Прихильниками матеріалістичної облікової теорії є:

- а) Ф. Вілла, Е. Дегранж, Дж. Чербоні, Е. Пізані, К. Гіділья;
- б) Н.д'Анастасіо, Дж. Россі, К. Белліні, Ф. Марчі, Дж. Чербоні;
- в) Дж. Кріппа, Ф. Беста, Е. Пізані, Ф.Гюглі, І.Ф. Шер;
- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

4. Прихильниками структурної облікової теорії є:

- а) Ф. Вілла, Е. Дегранж, Дж. Чербоні, Е. Пізані, К. Гіділья;
- б) Н.д'Анастасіо, Дж. Россі, К. Белліні, Ф. Марчі, Дж. Чербоні;
- в) Дж. Кріппа, Ф. Беста, Е. Пізані, Ф.Гюглі, І.Ф. Шер;
- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

5. Вперше синтезував юридичні і економічні аспекти обліку в період становлення обліку як науки:

- а) Ф. Вілла;
- б) Ф. Марчі;
- в) Ф. Беста;
- г) Дж. Чербоні.
- д) правильної відповіді не зазначено

6. Напрямок у розвитку теорії бухгалтерського обліку, відповідно до якої завданням обліку є дослідження результатів господарської діяльності, що поєднується з реєстрацією постійних змін кількості й складу майна, отримав назву:

- а) економічний;
- б) процедурний;
- в) юридичний;
- г) позитивізм;
- д) правильної відповіді не зазначено.

7. Юридична облікова теорія отримала розвиток у працях:

- а) Ф. Марчі;
- б) Дж. Червоні;
- в) Е. Шмаленбаха;

- г) Дж. Кріппа;
- д) правильної відповіді не зазначено.

8. Сучасний юридичний напрям розвитку облікових теорій представлено такими теоріями:

- а) податкова, правова, біхевіористична, етична;
- б) правова, психологічна, етична, логічна;
- в) податкова, правова, біхевіористична, мінова;
- г) мінова, філософська, одного ряду рахунків, двох рядів рахунків;
- д) правильної відповіді не зазначено.

9. Відповідно до інтерпретації фактів господарського життя Н.М. Малюга виокремлює такі облікові теорії:

- а) персоналістичні;
- б) матеріалістичні;
- в) позитивні;
- г) нормативні;
- д) правильної відповіді не зазначено.

10. С.Ф. Легенчук виокремлює такі облікові теорії за аспектами бухгалтерської мови: (оберіть невірну відповідь)

- а) синтаксичні;
- б) семантичні;
- в) прагматичні;
- г) еклектичні;
- д) неправильної відповіді не зазначено.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

1. Визначити характеристики зазначених облікових теорій відповідно до рівня та сфери поширення

Теорія	Рівень та сфера
Біхевіористична	
Обліку людського капіталу	

2. Обрати вірне визначення терміну «метатеорія бухгалтерського обліку» та дати йому пояснення

Термін	Визначення
Метатеорія бухгалтерського обліку	Точна наукова теорія, втілену в систему понять, що відбиває суттєві ознаки дійсності, і або визнані усіма наукові досягнення, що дають науковому товариству модель постановки проблеми і її рішення упродовж певного історичного періоду.

Термін	Визначення
Методика	це конструкція бухгалтерського обліку, що складається з символічних узагальнень, що формують формальний апарат та мову бухгалтерського обліку як науки, мета-фізичних елементів, які визначають фундаментальні методологічні принципи бухгалтерського обліку як науки, бухгалтерських цінностей, які встановлюють ідеали та норми побудови бухгалтерського наукового знання, зразкових дослідницьких результатів, які є вирішеннями конкретних проблем в сфері бухгалтерського обліку.
Концепція	система поглядів на будь-що, головна думка при визначенні мети та завдань дослідження шляхів його проведення. Проведений задум, конструктивний принцип різних видів діяльності.

3. Визначити характеристики зазначених облікових теорії відповідно до рівня та сфери поширення

Теорія	Рівень та сфера
Правова	
Обліку людського капіталу	

4. Надати правильне визначення «подвійна науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку» та надати пояснення

Термін	Визначення
Подвійна науково-дослідницька програма бухгалтерського обліку	наукова теорію, втілену в систему понять, що відбиває суттєві ознаки дійсності, і, по-друге, як визнані усіма науковими досягненнями, що дають науковому товариству модель постановки проблеми і її рішення упродовж певного історичного періоду.
Метатеорія	метатеоретична конструкція, що складається з жорсткого ядра (рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризація, документування) з негативною евристикою (періодичність, відокремленість підприємства, універсальний (грошовий) вимірник) та захисного поясу (звітність, оцінка) з позитивною евристикою (фундаментальні положення складання фінансової звітності (принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип повного висвітлення), основоположні принципи оцінки об'єктів (консерватизму (обачності), безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості), принципи організації застосування елементів захисного поясу (принцип послідовності, принцип превалювання сутності над формою)).

Термін	Визначення
Парадигма	конструкція бухгалтерського обліку, що складається з символічних узагальнень, що формують формальний апарат та мову бухгалтерського обліку як науки, метафізичних елементів, які визначають фундаментальні методологічні принципи бухгалтерського обліку як науки, бухгалтерських цінностей, які встановлюють ідеали та норми побудови бухгалтерського наукового знання, зразкових дослідницьких результатів, які є вирішеннями конкретних проблем в сфері бухгалтерського обліку.

5. Визначити характеристики зазначених облікових теорій відповідно до рівня та сфери поширення

Теорія	Рівень та сфера
Динамічна	
Теорія оцінки	

6. Обрати вірне визначення терміну «доктрина» та навести приклад відносно бухгалтерського обліку

Термін	Визначення
Парадигма	вчення, наукова або філософська теорія, політична система, керівний теоретичний чи політичний принцип (наприклад, військова доктрина) або нормативна формула.
Інформаційне суспільство	сукупність філософських, загальнотеоретичних основ науки; система понять і уявлень, які властиві певному періодові розвитку науки, культури, цивілізації.
Доктрина	суспільство з високим рівнем інформаційної культури (створення, переробки та використання інформації)

7. Визначити характеристики зазначених облікових теорій відповідно до рівня та сфери поширення

Теорія	Рівень та сфера
Обліку нематеріальних активів	
Обліку біологічних активів	

8. Обрати вірне визначення терміну «парадигма» та навести приклад відносно бухгалтерського обліку

Термін	Визначення
Парадигма	вчення, наукова або філософська теорія, політична система, керівний теоретичний чи політичний принцип (наприклад, військова доктрина) або нормативна формула.
Інформаційне суспільство	сукупність філософських, загальнотеоретичних основ науки; система понять і уявлень, які властиві певному періодові розвитку науки, культури, цивілізації.
Доктрина	суспільство з високим рівнем інформаційної культури (створення, переробки та використання інформації)

9. Визначити характеристики зазначених облікових теорій відповідно до рівня та сфери поширення

Теорія	Рівень та сфера
Етична	
Інституціональна	

10. Обґрунтувати, у межах яких парадигм буде здійснюватися дослідження відповідно до тематики дисертаційного дослідження.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[1-10; 13; 16; 17; 19; 26; 28; 29; 44; 52; 53; 54; 58; 68-71; 82; 83; 90; 95; 107 - 110; 124; 125; Інформаційні ресурси 9-14]

РОЗДІЛ 2: ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ОБЛІКУ

- 2.1. Парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку**
- 2.2. Концептуальні основи подання фінансових звітів**
- 2.3. Сучасні підходи до визначення, визнання та оцінки елементів фінансової звітності**
- 2.4. Переваги та недоліки застосування Концепції МСФЗ та перспективи формування національної парадигми у контексті її реалізації**

2.1. Парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку

Розвиток системи бухгалтерського обліку характеризується об'єктивним історичним процесом її трансформації на базі формування облікових парадигм. Парадигми є науковим підґрунтям бухгалтерського обліку як практичної діяльності та відображають специфічний інституційний вплив на середовище бухгалтерського обліку, що у сучасних умовах носить об'єктивний міжнаціональний характер. Облікові парадигми відображають усталену систему поглядів людства на бухгалтерський облік, як інструмент забезпечення цілей його користувачів (власників капіталу, держави, кредиторів, суспільства).

Історично сформовані основні парадигми обліку, що трансформуються у напрямку забезпечення функціонування облікових підсистем (управлінського, податкового, статистичного обліку, виробничого обліку і бюджетування). Зміна економічних умов викликає появу нових ознак в системі бухгалтерського обліку, які свідчать про формування нової облікової парадигми.

У сучасних наукових працях автори, як правило, вказують на нагальну необхідність перегляду наявних парадигм і пропонують власний підхід до формування парадигми бухгалтерського обліку. Серед нових парадигм науковці пропонують парадигму подвійної інформаційної динаміки (Н.М. Малюга), парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку (Жук В.М.), парадигму інтелектуального бухгалтерського обліку (М.С. Пушкар), парадигму глобального бухгалтерського обліку (С.Ф. Голов) та інші.

Серед вказаних концептуальних підходів до розвитку системи бухгалтерського обліку більшість наукових позицій підтримує запровадження МСФЗ. Крім цього процеси, що опосередковують

особливості нормативного регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні та країнах світу, підтверджують, активне поширення МСФЗ як основи складання та подання фінансової інформації для переважної більшості груп користувачів. МСФЗ застосовуються більшістю країн світу безпосередньо або в якості основи для розробки національних стандартів. Швидкість їх впровадження свідчить про цілеспрямоване лобювання інтересів інтернаціональних власників капіталу на рівні урядів країн задля забезпечення глобалізації бізнесу. Відповідно науковці зазначають, що на основі концепції запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності на рівні країн світу формується нова сучасна парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку.

Необхідно зазначити, що відповідно до сучасних облікових парадигм та з врахуванням особливостей розвитку економіки, суспільства та національних традицій різними країнами (наприклад, Канадою, Австралією, США) в XX столітті було розроблено національні облікові концепції. Створювалися подібні концепції в результаті спільної праці вчених і практиків облікової сфери, а також аудиторів, представників фондових бірж та інших зацікавлених суб'єктів. Розробка концепції обліку і звітності відбувається протягом тривалого періоду, вимагає високого професіоналізму, відповідального підходу, тривалих обговорень і узгоджень.

Кожній країні властиві певні відмінності, які зумовлені національними особливостями і чинниками розвитку. У зв'язку з цим кожна країна має свою національну систему бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку — це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання і реалізації продукції, визначаються цілі, забезпечується управління підприємством на основі стратегічних і тактичних задач.

Традиційно у навчальній літературі виокремлюють такі характеристики національної системи бухгалтерського обліку:

- використання системи національних бухгалтерських стандартів, розроблених з урахуванням національних особливостей розвитку економіки;
- національний план рахунків;
- система організації бухгалтерського обліку в масштабі фірм;
- методологія визначення кінцевого фінансового результату;
- система фінансової звітності.

Наявність різних підходів до формування систем обліку ускладнювало «спілкування» національних підприємств на міжнародному рівні. В умовах глобалізації, що характеризується створенням і функціонуванням ТНК до характеристик національної

системи доцільно віднести долучення країни до певної системи стандартизації.

На створення і функціонування національних систем бухгалтерського обліку впливає достатньо велика кількість чинників (рис. 2.1).



Рисунок 2.1 - Чинники, що впливають на створення та функціонування національних систем обліку

Історично в кожній країні формувались власні стандарти обліку та звітності, які відповідали, в першу чергу, вимогам, що висувались до звітності її основними користувачами. Склад та обсяг фінансової інформації, яка розкривалась підприємствами, також визначались залежно від потреб її первинних користувачів.

Друга половина XX століття поставила перед світовим економічним співтовариством безліч нових проблем, серед яких і потреба в розробці та впровадженні міжнародних стандартів у сфері обліку і фінансової звітності. До цього процесу спонукали ряд причин. Однак основними серед них є наступні дві:

- 1) інтернаціоналізація ринків капіталу;
- 2) глобалізація економіки, розширення та поглиблення світових економічних зв'язків, створення транснаціональних компаній (ТНК).

В цих умовах стало необхідним, щоб всі компанії незалежно від національної приналежності однаково формували та розкривали:

- 1) поточний фінансовий стан (баланс) і фінансові результати (звіт про прибутки і витрати);

2) динаміку фінансового стану (звіт про рух капіталу і грошових коштів).

У працях провідних науковців у сфері обліку як проблемне питання акцентується увага на відсутності єдиного наукового бачення процесів міжнародної стандартизації: від сприйняття міжнародної стандартизації обліку як панацеї та невідворотного явища до критики механічного перенесення міжнародних норм у національні середовища.

Стандартизація є процесом встановлення єдиних правил ведення обліку (на національному та міжнародному рівні), що забезпечується шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його зіставності на державному та наддержавному рівні, або ж шляхом гармонізації, що виступає в першу чергу засобом приведення методології бухгалтерського обліку до єдиних міжнародних вимог (МСФЗ).

Отже, засобами реалізації (досягнення, забезпечення) стандартизації є уніфікація та гармонізація.

Об'єднуючим поняттям при цьому виступає процес конвергенції, як зближення національних, регіональних та глобальних правил обліку.

Розробку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку започатковано у 60-і роки під егідою Центру ООН по транснаціональних корпораціях. Виступаючи на генеральній асамблеї ООН, американський президент Дж. Кеннеді звернув увагу на розвиток глобальних економічних відносин, що виникають на основі транснаціональних корпорацій (ТНК). Для нормального функціонування таких відносин необхідна універсальна мова спілкування бізнесу. Такою мовою він назвав бухгалтерський облік і фінансову звітність, доступні і зрозумілі всім зацікавленим особам [97].

Необхідність єдиних міжнародних стандартів полягає у наступному:

- 1) інвестори шукають об'єкти для інвестування у всьому світі;
- 2) компанії бажають отримати кредит з найменшим відсотком в будь-якій країні;
- 3) об'єднання підприємств, які знаходяться в сусідніх країнах;
- 4) відмінності в системах бухгалтерського обліку зумовлюють неспівставність показників фінансової звітності.

У відповідь на зростаючу потребу в розробці та узгодженні стандартів, у 1973 році в Європі був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Комітет був заснований на базі угоди між професійними організаціями бухгалтерів Австралії,

Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції, Японії. У 2001 році оголошено склад та нове найменування комітету – Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності.

У період з 1973-го по 2001 рік стандарти готувалися і випускалися Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, і мали назву вони IAS. У 2001 році Комітет із МСБО був реорганізований у Раду з МСФЗ. У квітні 2001 року Рада з МСФЗ прийняла існуючі IAS і продовжила роботу, випускаючи новостворювані стандарти під назвою IFRS.

Сьогодні до складу МСФЗ входять:

- Міжнародні Стандарти Фінансової Звітності (IFRS);
- Міжнародні Стандарти Бухгалтерського Обліку (IAS);
- роз'яснення, підготовлені Комітетом з інтерпретацій МСФЗ (IFRIC);
- роз'яснення, підготовлені Постійним комітетом з роз'яснень, що діяв раніше (SIC).

Також існують додатки до МСФЗ, що не є частиною стандарту, і рекомендації щодо впровадження, випущені Радою з МСФЗ.

2.2. Концептуальні основи подання фінансових звітів

Для розуміння і практичного застосування МСФЗ важливе значення має їх Концептуальна основа (Framework), яка була затверджена КМСБ у 1989 році. У 2010 році Рада з МСФЗ випустила нову версію цього документа, а у березні 2018 року було опубліковано наступну версію, яка отримала назву «Концептуальні основи подання фінансових звітів».

Необхідно відмітити, що Концептуальні основи не є стандартом, але вони визначають основні положення, на яких базуються міжнародні стандарти фінансової звітності. У цьому зв'язку їх можна трактувати як парадигму розвитку обліку та звітності.

Своєрідний статус даного документа обумовлено рядом факторів. Але все ж головним серед них є той, що в ньому викладено принципи, що лежать в основі МСФЗ, яких повинні дотримуватися розробники міжнародних стандартів.

Актуальні Концептуальні основи створені для:

- можливості використання несуперечливих принципів при розробці стандартів;
- допомоги розробникам фінансової звітності при виборі облікової політики або її створенні в допустимих стандартами випадках;
- підтримки всіх сторін при роботі зі стандартами.

Застосування Концептуальних основ допомагає розробляти стандарти, які дозволяють забезпечити прозорість, підзвітність і ефективність фінансових ринків усього світу.

Концептуальні основи потрібні не тільки розробникам МСФЗ. Вони призначені й для інших цілей і потреб. Так, принципи, як зазначається в цьому документі, призначені і для того, щоб допомагати:

- аудиторам формувати думку про відповідність/невідповідність фінансової звітності МСФЗ;
- користувачам фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, в інтерпретації інформації, що міститься в ній;
- особам, які цікавляться роботою КМСФЗ, у забезпеченні їх інформацією про підготовку до розробки МСФЗ.

При розробці національних облікових стандартів Україна взяла на себе зобов'язання дотримуватись цих принципів. Принципи стосуються як індивідуальної фінансової звітності, так і консолідованої. У Концептуальних основах висвітлено досить широке коло питань. Насамперед, зазначено склад фінансової звітності компаній. Чітко виокремлені сім груп користувачів фінансової звітності, а також їх основні інформаційні запити, що представлено табл. 2.1.

У кожній групі користувачів фінансової звітності свої вимоги до її змісту. Однак компанії не в змозі повною мірою задовольнити різноманітні запити. Крім того, на практиці вони не завжди зацікавлені повністю розкривати окрему інформацію, особливо в ситуаціях, коли її публікація може негативно вплинути в майбутньому на діяльність компанії.

У зв'язку з цим КМСФЗ встановлено у кожному стандарті той обов'язковий мінімум інформації, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності компаній, та представляє інтерес для тих чи інших груп користувачів.

Дискусії про зміст фінансової звітності компаній ведуться вже не один десяток років. Тим не менш, щоб рішення наближалось до оптимального варіанту, в Концептуальних основах встановлено основи формування фінансової звітності та вимоги, що пред'являються до неї.

Концептуальні основи починаються з встановлення мети фінансової звітності. Ця мета полягає в наданні фінансової інформації про економічний суб'єкт.

При цьому звітна інформація повинна бути корисною для існуючих і потенційних інвесторів та інших кредиторів (тобто основних користувачів фінансової звітності) при прийнятті ними рішень про надання економічному суб'єкту ресурсів. Рішення, перш за

все, пов'язані з: придбанням, продажем або утриманням пайових і боргових інструментів; наданням або погашенням різних форм кредиту; застосуванням прав голосу (іншого впливу) для впливу на використання керівництвом економічних ресурсів підприємства. Інвесторів і кредиторів цікавить віддача від інвестицій, на яку вони можуть розраховувати.

Таблиця 2.1

Інформаційні потреби основних користувачів фінансової звітності

Користувачі	Основні інформаційні потреби
1. Інвестори	Відомості, які допомогли б їм визначитися в питанні купувати, утримувати або продавати цінні папери, а також про здатність компанії виплачувати дивіденди.
2. Робітники	Дані про стабільності і рентабельності компанії; відомості, що дозволяють їм визначити її здатність забезпечити заробітну плату, пенсії і робочі місця.
3. Позичальники	Інформація про фінансовий стан компанії, дає можливість їм оцінити, чи позику і належні проценти виплачені в строк.
4. Постачальники й ін. торгові кредитори	Відомості, що допомагають їм визначити, чи буде в строк погашена заборгованість компанії перед ними.
5. Покупці	Дані про стабільність компанії, її фінансовий стан, особливо коли вони мають з нею довгострокові контракти або інші економічні відносини, що залежать від неї.
6. Уряд та його органи	Інформація, необхідна їм для регулювання діяльності компанії, формування податкової політики, визначення розміру національного доходу та інших важливих оціночних показників економічного розвитку, і т. п.
7. Громадськість	Відомості про діапазоні діяльності компанії, тенденції в розвитку та останні зміни у фінансовому її благополуччя; внесок у місцеву економіку; надання робочих місць, тощо

Потенційна оцінка віддачі обумовлена, перш за все, очікуваною величиною і термінами майбутніх чистих надходжень грошових коштів, а також невизначеностями, пов'язаними з цими показниками. Очевидно, що перераховані показники суттєво залежать від того, як буде працювати керівництво в частині відповідального управління економічними ресурсами. Тому так важливо для користувачів

отримати відомості, що дозволяють їм оцінити діяльність керівництва підприємства в цьому напрямку. Групування інформації, яка потрібна користувачам для цих цілей, за об'єктами та змістом наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Об'єкти, інформація про які необхідна
основним користувачам фінансової звітності**

Об'єкт інформації	Зміст інформації, необхідної користувачам
Ресурси	Економічні ресурси, права вимоги на ресурси, зміни в цих ресурсах і правах вимоги
Керівництво	Рівень раціональності та ефективності керівництва (органу стратегічного управління) при виконанні своїх обов'язків по використанню економічних ресурсів

КМСФЗ в Концептуальних основах звертає увагу на той факт, що фінансова звітність не дає змоги визначити вартість економічного суб'єкта, що звітує. Проте, відомості фінансової звітності дозволяють існуючим та потенційним інвесторам та іншим кредиторам скласти уявлення про цю вартість. Допомогти користувачам правильно оцінити вартість підприємства або визначити будь-які питання, які цікавлять стейкхолдерів щодо параметрів його діяльності може додаткова інформація, що включається у фінансову звітність.

Дуже важливим є те, що в Концептуальних основах відзначається головна основа побудови звітності - «в значній мірі фінансові звіти ґрунтуються на оцінках, судженнях і моделях, а не абсолютно точному відображенні економічних явищ». Такий підхід дозволяє зробити звітність більш реальною, такою, що відображає фінансовий стан і результати діяльності економічного суб'єкта, відобразити його індивідуальність. Але в той же час відзначається, що бачення, представлене в Концептуальних основах, є в певному сенсі «ідеальним» і важко досяжним в даний час для підприємств.

Так як основних користувачів, перш за все, цікавлять економічні ресурси, в Концептуальних засадах детально розглядається цей термін, а також показується роль прав вимоги в забезпеченні користувачів потрібної їм інформацією (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Показники, визначення яких вимагає інформації
щодо характеру та обсягів економічних ресурсів і правах вимоги**

Права вимоги	Економічні ресурси
Пріоритетність виплат	Ліквідність і платоспроможність
	Потреба в додаткових джерелах фінансування
Умови здійснення виплат	Імовірність отримання фінансування
	Ефективність керівництва в частині управління ресурсами

У табл. 2.3 інформація наведена про економічні ресурси в загальному вигляді. Але різні види економічних ресурсів неоднаково впливають на бачення користувачем майбутніх грошових потоків організації (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Приклади прямого і непрямого впливу економічних ресурсів
на майбутні грошові потоки**

Пряма дія на майбутні грошові потоки	Побічна дія на майбутні грошові потоки (часто за допомогою спільного використання декількох ресурсів)
Дебіторська заборгованість	Основні засоби
Кредиторська заборгованість	Нематеріальні активи

Користувачі фінансової звітності, аналізуючи інформацію подібну тій, що представлена в табл. 2.4, отримують більш повну картину про майбутні грошові потоки організації, що надає їм допомогу в прийнятті рішень.

В економічних ресурсах підприємства постійно відбуваються зміни в зв'язку з діяльністю самого економічного суб'єкта, а також різними подіями і обставинами, що впливають на неї. Концептуальна основа виділяє два типи змін (рис. 2.2).

Вся інформація, що представлена на рис. 2.2, за минулі періоди господарювання суб'єкта, що звітує, а також інформація про виконання керівництвом своїх обов'язків в частині відповідального управління економічними ресурсами, відіграє дуже важливу роль для цілей прогнозування майбутньої віддачі від економічних ресурсів цього суб'єкта. Безумовно, існує багато інших чинників, що впливають на майбутні грошові потоки, і в ХХІ столітті їх стає все більше, однак користувачі все ж повинні отримати уявлення про те, як працювала компанія у попередніх звітних періодах і яким чином вона зазвичай

використовує свої економічні ресурси, і наскільки ефективно. Така інформація допоможе користувачам спрогнозувати майбутнє щодо очікуваних віддач від економічних ресурсів.

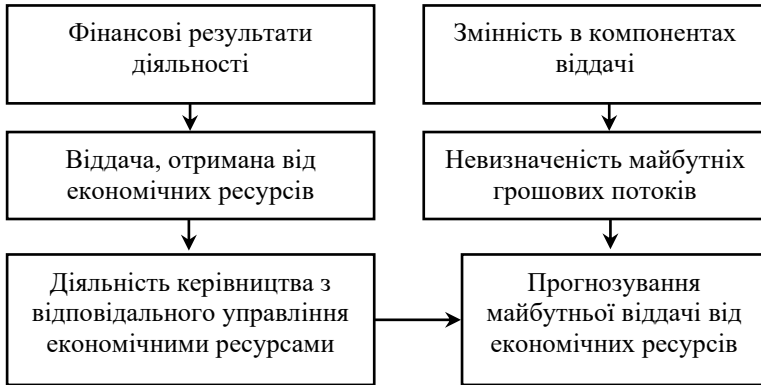


Рисунок 2.2 - Фактори, що впливають на прогнозування майбутньої віддачі від економічних ресурсів

При оцінці фінансових результатів, слід враховувати, що вони визначалися методом нарахування - економічні ресурси та права вимоги до компанії відображені в звітності в періодах виникнення ефекту впливу на них операцій, подій, обставин. Тому рух грошових потоків може відбуватися в іншому звітному періоді в порівнянні з періодом прояву зазначеного ефекту. Метод нарахування дозволяє більш правильно оцінити минулі і майбутні очікувані фінансові результати, ніж тільки дані про рух грошових коштів.

Взагалі необхідно зазначити, що фінансова звітність компаній, у відповідності з Концептуальними основами, повинна базуватися на двох припущеннях:

- 1) облік за методом нарахування;
- 2) безперервність діяльності.

Для користувачів великий інтерес представляє інформація, що відображає ступінь збільшення економічним суб'єктом економічних ресурсів, тобто його здатності генерувати чисті надходження грошових коштів своєю діяльністю. Це важливо, тому що грошові кошти економічний суб'єкт може отримати безпосередньо від існуючих інвесторів і кредиторів. Фінансові результати діяльності за звітний період дають уявлення про те, як зміни ринкових цін або процентних ставок, вплинули на величину і параметри економічних ресурсів і прав вимог до організації, в кінцевому підсумку про те, як змінилося її можливість генерувати чисті надходження грошових коштів.

2.3. Сучасні підходи до визначення, визнання та оцінки елементів фінансової звітності

У Концептуальних основах подання фінансових звітів важливу увагу приділено елементам фінансової звітності: активи; зобов'язання; капітал; доходи і витрати. У документі надано визначення, оцінка та порядок визнання кожного з них. Перші три із зазначених вище елементів пов'язані з виміром фінансового стану компанії, і вони представлені у звіті про фінансовий стан станом на кінець періоду. А два останні (тобто доходи і витрати) є розрахунками результатів її діяльності, дані про яких містяться у звіті про сукупний дохід за період.

У табл. 2.5 представлені елементи фінансової звітності, встановлені в Концептуальних основах.

Таблиця 2.5

Елементи фінансової звітності за МСФЗ

Економічна основа для елементів	Елементи	Визначення або характеристика
Економічний ресурс	Актив	Існуючий економічний ресурс, контрольований компанією в результаті минулих подій Економічний ресурс являє собою право, яке має потенціал створення економічних вигод
Права вимоги	Зобов'язання	Існуюче зобов'язання компанії передати економічний ресурс, що виникло в результаті минулих подій
	Власний капітал	Залишкова частка в активах після вирахування всіх зобов'язань
Зміни в економічних ресурсах і правах вимоги, що відображають фінансові результати діяльності	Доходи	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, не пов'язаного з внесками власників прав вимоги по відношенню до власного капіталу компанії
	Витрати	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, не пов'язаного з розподілами на користь власників прав вимоги по відношенню до власного капіталу компанії
Інші зміни в економічних ресурсах і правах вимоги	-	Внески власників прав вимоги по відношенню до власного капіталу та розподілу на користь цих власників
	-	Обмін активами або зобов'язаннями, який не призводить до збільшення або зменшення власного капіталу

У зв'язку з тим, що актив визначається, як економічний ресурс, який представляє собою право, що має потенціал створення економічних вигод, в Концептуальних основах виділяються різні форми, які можуть приймати ці права (табл. 2.6).

Джерелами виникнення прав є:

- умови договору;
- вимоги законодавства;
- вимоги інших регуляторів;
- створення нематеріального активу;
- виникнення зобов'язання в іншій стороні.

Таблиця 2.6

**Види і приклади прав, що мають потенціал
створення економічних вигод**

Види прав	Приклади прав
яким відповідає зобов'язання іншої сторони:	права на отримання грошових коштів
	права на отримання товарів або послуг
	права на обмін економічними ресурсами з іншою стороною на вигідних умовах. До таких прав відноситься, наприклад, форвардний контракт на купівлю економічного ресурсу на умовах, які в даний час є вигідними, або опціон на покупку економічного ресурсу
	права на вигоду, зумовлену обов'язком іншої сторони передати економічний ресурс в разі настання певного майбутнього події, в настанні якого немає впевненості
яким не відповідає зобов'язання іншої сторони	права на фізичні об'єкти, такі як об'єкти основних засобів або запаси. Прикладами таких прав є право на використання фізичного об'єкта або право на отримання вигод від ліквідаційної вартості об'єкта оренди
	права на використання інтелектуальної власності

Права стають активами при виконанні двох умов:

- вони повинні мати потенціал створення економічних вигод для компанії понад ті економічні вигоди, які доступні всім іншим сторонам;
- компанія повинна їх контролювати.

Важливо звернути увагу на те, що економічний суб'єкт не може мати право на отримання економічних вигод від себе ж. Тому власні купівлені акції не належать до ресурсів.

Право може бути окремим активом, але може бути і так, що декілька прав будуть представлені у фінансовій звітності як єдиний актив. Наприклад, по відношенню до будівлі економічний суб'єкт може мати права на його використання, на його продаж, на його передачу в заставу і т.д. права. Але для формування фінансової

звітності всі ці права будуть представлені у єдиному активі – будівлі у складі основних засобів.

За наявністю невизначеності наявності права питання про визнання активу має вирішуватися на основі всієї наявної інформації, але навіть при невизнанні буде необхідно представити у звітності відомості, що дозволяють основним користувачам зробити висновок про обґрунтованість невизнання або визнання активу (зобов'язання). Економічний ресурс - це право, яке має потенціал створення економічних вигод. Сама наявність права і можливість отримання компанією від нього вигод більшої величини, ніж доступно іншим суб'єктам, свідчить про наявність потенціалу створення вигод. Низька вірогідність створення вигод ресурсом буде впливати на склад і зміст інформації, що розкривається і формі її подання. Виникнення у компанії витрат не обов'язково доводить, що вона отримує вигоди від понесених витрат. У той же час відсутність витрат не означає автоматично можливості визнання активу: активами можуть бути права, надані безоплатно державою або отримані від іншого економічного суб'єкта у вигляді дару.

Друга умова, що характеризує актив, - це контроль. Контроль над економічним ресурсом з'являється, якщо економічний суб'єкт може в даний час встановлювати спосіб використання економічного ресурсу і отримувати від нього економічні вигоди.

Контроль означає, що компанія може не дозволити іншим сторонам визначати спосіб застосування ресурсу і отримання від нього економічних вигод. Тому контролер над економічним ресурсом може бути тільки один.

Зобов'язання трактується в Концептуальних основах, як наявна в даний час заборгованість підприємства передати економічний ресурс, що виник в результаті минулих подій.

Зобов'язання присутнє тоді, коли:

- є заборгованість;
- вона полягає в передачі економічного ресурсу;
- заборгованість існує в даний час в результаті минулих подій.

Практична можливість уникнути заборгованості у суб'єкта має бути відсутня. Стороною, перед якою виникає заборгованість, може бути:

- фізична особа;
- організація;
- група фізичних осіб або організацій;
- суспільство.

Важливим є те, що необов'язково має місце дзеркальне відображення активу і зобов'язання. Наявність зобов'язання у

економічного суб'єкта не обов'язково супроводжується наявністю активу в іншій сторони, тим більш в тій же оцінці.

Заборгованість виникає з:

- договору;
- звичаїв ведення бізнесу;
- опублікованій політики;
- зробленої заяви.

Необхідно також, щоб заборгованість з передачі економічного ресурсу вже існувала, тобто хоча б в одній ситуації ця заборгованість полягала у вимозі до економічного суб'єкту про передачу економічного ресурсу. Незважаючи на низьку ймовірність передачі ресурсу, заборгованість може відповідати дефініції зобов'язання.

Якщо існування заборгованості пов'язано з невизначеністю, то слід навіть при невизнанні зобов'язання розкривати досить докладну інформацію, що дозволяє стейкхолдерам правильно оцінити ситуацію з можливим відтоком грошових потоків.

У табл. 2.7 наведено приклади заборгованості з передачі економічного ресурсу. Незважаючи на те, що економічний суб'єкт може прийняти рішення про врегулювання заборгованості на основі проведення перемовин, передачі заборгованості іншій стороні або заміні цієї заборгованості на іншу шляхом укладення нового договору. Заборгованість буде вважатися існуючою до її остаточного погашення, заміни або передачі.

Таблиця 2.7

Приклади заборгованості з передачі економічного ресурсу

№	Заборгованість
1	з виплати грошових коштів
2	з передачі товарів або надання послуг
3	з обміну економічними ресурсами з іншою стороною на невідповідних умовах
4	з передачі економічного ресурсу в разі настання певної майбутньої події, щодо настання якої присутня невизначеність
5	з випуску фінансового інструменту, якщо такий фінансовий інструмент зобов'яже передати економічний ресурс

Заборгованість визнається в результаті минулих подій, в разі виконання наступних умов:

- економічні вигоди вже отримані або виконано те, що слід було виконати;
- борг існує, і суб'єкт має передати економічний ресурс.

Існуюча заборгованість визнається і в разі, коли вимога про передачу економічних ресурсів не може бути виконана до якогось моменту в майбутньому.

Такий докладний розбір понять економічний ресурс і заборгованість, приведений у Концептуальних основах, свідчить про значення цих понять для визначення елементів звітності: активів і зобов'язань, для відображення економічної сутності бізнесу та подання у звітності основним користувачам економічно обґрунтованої інформації, що дозволяє робити настільки ж обґрунтовані висновки. Відповідно, вивчаючи концептуальні засади, і укладач звітності, і її основні користувачі, можуть добре розуміти зміст форм звітності і будувати на їх основі прогнози для прийняття рішень.

Особливо важливим аспектом при аналізі фінансової звітності є знання і розуміння підходів до визнання та оцінки елементів фінансової звітності, що застосовуються компанією, оскільки від того, чи може конкретний об'єкт бути визнаний в звітності і за якою ціною він оцінений, залежить формування найважливіших результативних показників діяльності компанії: прибутку, збитку, вартості чистих активів та інших.

Концептуальні засади визначають визнання як процес ідентифікації статті, що задовольняє визначенню одного з елементів фінансової звітності (активу, зобов'язання, власного капіталу, доходів або витрат) для її включення в звіт про фінансовий стан або звіт про фінансові результати. Визнання на підставі відображення даної статті в одному із зазначених звітів - або окремо, або в сукупності з іншими статтями - за допомогою мовного опису і грошової суми, а також включення цієї суми до одного або декількох підсумкових показників даного звіту. Величина, за якою актив, зобов'язання або власний капітал визнаються в звіті про фінансовий стан, називається «балансовою вартістю». Звіт про фінансовий стан і звіт про фінансові результати відображають визнані активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати організації за допомогою структурованих узагальнюючих форм, які покликані зробити фінансову інформацію порівнянної і зрозумілою. Важливою особливістю структури таких узагальнюючих форм є те, що суми, визнані в тому чи іншому звіті, включаються в підсумкові показники і в проміжні підсумкові показники, що зв'язують між собою статті, визнані в цьому звіті.

Визнання забезпечує зв'язок між елементами звіту про фінансовий стан та звіту про фінансові результати в такий спосіб:

- в звіті про фінансовий стан за станом на дату початку і дату закінчення звітного періоду загальна величина активів за вирахуванням загальної величини зобов'язань являє собою загальну величину власного капіталу;
- визнані зміни у власному капіталі за звітний період включають доходи за вирахуванням витрат, визнані в звіті про фінансові

результати, плюс внески, здійснені утримувачами прав вимоги по відношенню до власного капіталу, за вирахуванням розподілу на користь власників прав вимоги по відношенню до власного капіталу.

Звіти є взаємопов'язаними, тому що визнання однієї статті або зміна її балансової вартості вимагає визнання або припинення визнання однієї або декількох інших статей, або зміни балансової вартості однієї або декількох інших статей. Наприклад, визнання доходів здійснюється одночасно з первісним визнанням активу або збільшенням балансової вартості активу, або припиненням визнання зобов'язання, або зменшенням балансової вартості зобов'язання. Визнання витрат здійснюється одночасно з первісним визнанням зобов'язання або збільшенням балансової вартості зобов'язання, або припиненням визнання активу, або зменшенням балансової вартості активу.

У звіті про фінансовий стан визнаються тільки статті, що відповідають визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу. Аналогічно в звіті (звітах) про фінансові результати визнаються тільки статті, що відповідають визначенню доходів або витрат. Однак визнаються не всі статті, що відповідають визначенню одного із зазначених елементів.

Невизнання статті, що відповідає визначенню одного з елементів, робить звіт про фінансовий стан і звіт про фінансові результати менш повними і може призводити до виключення корисної інформації з фінансової звітності. З іншого боку, визнання деяких статей, які відповідають визначенню одного з елементів фінансової звітності, не несе корисної інформації. Актив або зобов'язання визнаються тільки в тому випадку, якщо визнання цього активу або зобов'язання виникають в результаті доходів, витрат або змін у власному капіталі, що надає користувачам фінансової звітності інформацію, яка є корисною, а саме, доречну інформацію про даний актив або зобов'язання і відповідні доходи, витрат або зміни у власному капіталі, а також правдиве відображення даного активу або зобов'язання і відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі.

У таблиці 2.8 представлені критерії визнання, а також фактори, що впливають на можливість визнання елемента фінансової звітності.

Компанії працюють в бізнес-середовищі, що характеризується великою невизначеністю. Тому, перш ніж визнати елемент фінансової звітності, необхідно визначити ступінь невизначеності отримання або втрати компанією майбутніх економічних вигод, асоційованих з ним. Причому, оцінка ступеня невизначеності, що застосовується до потоку

майбутніх економічних вигод, повинна проводитись на основі доказів, наявних при складанні фінансової звітності.

Таблиця 2.8

Критерії визнання елементів фінансової звітності

№ п/п	Умови визнання	Фактори, що перешкоджають визнанню	Пояснення факторів
1	2	3	4
1.	Доречність	є невизначеність щодо існування активу або зобов'язання	Приклади невизначеності щодо існування активу або зобов'язання: 1) інша сторона може оскаржувати наявність у суб'єкта права на одержання економічного ресурсу від цієї іншої сторони. До моменту, поки така невизначеність не буде визначена, наприклад, за рішенням суду, має місце невизначеність щодо наявності у суб'єкта права і, відповідно, існування активу. 2) якщо інша сторона прагне отримати компенсацію за нібито припущене правопорушення, може існувати невизначеність щодо того, чи мало місце таке порушення, чи припустився його суб'єкт або яким чином застосовується законодавство
		Актив або зобов'язання існують, але ймовірність надходження або вибуття економічних вигод низька	Актив: для визнання необхідно, щоб право могло створювати економічні вигоди для суб'єкта, що перевищують вигоди, які доступні всім іншим сторонам. Низька вірогідність може впливати на рішення про те, яку інформацію надавати про активі і яким чином її надавати, в тому числі рішення про те, чи слід визнавати актив. Зобов'язання: зобов'язання визнається, якщо є практична можливість уникнути передачі ресурсу для погашення зобов'язання. Заборгованість може відповідати визначенню зобов'язання, навіть якщо ймовірність передачі економічного ресурсу низька. Проте ця низька ймовірність може вплинути на рішення про те, яку інформацію надавати про зобов'язання і яким чином надавати дану інформацію, в тому числі на рішення про те, чи слід визнавати заборгованість. Якщо ймовірність надходження або вибуття економічних вигод низька, найбільш доречною інформацією про актив або зобов'язання може бути інформація про величину можливих надходжень або вибуття таких вигод, можливі терміни їх виникнення та фактори, що впливають на ймовірність їх виникнення. Зазвичай така інформація надається в примітках

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4
2.	Правдиве відображення	Невизначеність оцінки	Приклад високого ступеня невизначеності: єдиний спосіб визначення вартості - методи оцінки, засновані на грошових потоках, і при цьому діапазон можливих результатів оцінки виключно широкий, і оцінити ймовірність кожного результату достатньо складно або оцінювана величина надзвичайно чутлива навіть до невеликих змін розрахункових оцінок ймовірності різних результатів оцінки
		Інші фактори	При застосуванні професійного судження про те, чи може визнання активу або зобов'язання забезпечити правдиве уявлення, необхідно враховувати: 1) відображення доходів, що виникають при цьому, витрат і змін у власному капіталі; 2) визнання пов'язаних з ним активів і зобов'язань; 3) надання і розкриття інформації про даний актив або зобов'язання і доходах, витратах або змінах у власному капіталі, що виникають в результаті

Незалежно від того, чи будуть визнані актив або зобов'язання, правдиве відображення цього активу або зобов'язання може вимагати включення пояснювальної інформації про невизначеності, пов'язані з існуванням або оцінкою даного активу або зобов'язання або з результатом оцінки - величиною або термінами надходжень або вибуття економічних вигод, які в підсумку виникнуть з цього активу або зобов'язання.

Припинення визнання зазвичай відбувається в той момент, коли стаття більше не відповідає визначенню активу або зобов'язання. Стосовно до активів припинення визнання зазвичай відбувається в той момент, коли організація втрачає контроль над усім раніше визнаним активом або його частиною. Відносно зобов'язань припинення визнання зазвичай відбувається, коли у компанії більше немає існуючої заборгованості щодо всього або частини раніше визнаного зобов'язання.

Елементи, які визнаються у фінансовій звітності, подаються в грошовому виразі. Для цього необхідно обрати відповідну базу оцінки. База оцінки є встановленою характеристикою оцінюваної статті, наприклад історична вартість, справедлива вартість або вартість виконання. Застосування бази оцінки до активу або зобов'язання визначає величину даного активу або зобов'язання і пов'язаних з ними доходів і витрат.

Способи оцінки стосовно до різних об'єктів вказані у відповідних МСФЗ. Серед них зустрічаються, (табл. 2.9) і чотири таких, які наведені у Концептуальних основах.

Таблиця 2.9

Види оцінок активів и зобов'язань

Види оцінок	Порядок оцінки активів и зобов'язань
1. Фактична вартість придбання	1.1. Активи відображаються за сумою сплачених за них коштів або їх еквівалентів, а при операціях обміну (бартер) - за справедливою вартістю зустрічного пропозиції на момент їх придбання.
	1.2. Зобов'язання обліковуються за сумою виручки, отриманої в обмін на боргове зобов'язання, або, в деяких випадках (наприклад, податки на прибуток), за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, сплата яких очікується при нормальному ході справ.
2. Відновлювальна вартість	2.1. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка повинна бути сплачена в тому випадку, якщо такий самий чи подібний актив придбався б у даний час.
	2.2. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б потрібна для погашення зобов'язання в даний момент.
3. Можлива ціна продажу (погашення).	3.1. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка в даний час може бути виручена від продажу активу в нормальних умовах.
	3.2. Зобов'язання обліковуються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку передбачалося б витратити для погашення зобов'язань при нормальному ході справ.
4. Дисконтована вартість	4.1. Активи відображаються за дисконтованою вартістю майбутнього чистого надходження грошових коштів, які, як передбачається, будуть створюватися цим активом при нормальному ході справ.
	4.2. Зобов'язання обліковуються за дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як передбачається, будуть потрібні для погашення зобов'язань при нормальному ході справ.

При цьому, Концептуальні основи передбачають дві основні бази оцінки: історичну вартість і поточну вартість.

Оцінка за історичною вартістю надає інформацію в грошовому виразі про активи, зобов'язання і пов'язані з ними доходи і витрати з використанням інформації, отриманої, по крайній мірі частково, з ціни операції чи іншої події, в результаті яких вони виникли.

На відміну від поточної вартості історична вартість не відображає зміни у вартості, за винятком випадків, коли такі зміни обумовлені знеціненням активу або тим, що зобов'язання стає обтяжливим.

Історичною вартістю активу на момент його придбання або створення є величина витрат, понесених при придбанні або створенні цього активу, яка включає відшкодування, сплачене з метою придбання або створення цього активу, плюс витрати на операцію. Історичною вартістю зобов'язання на момент його виникнення є величина відшкодування, отриманого за прийняття на себе цього зобов'язання, мінус витрати на операцію.

Оцінка за поточною вартістю надає інформацію в грошовому вимірі про активи, зобов'язання і пов'язані з ними доходи та витрати з використанням оновленої інформації для відображення умов, існуючих на дату оцінки. Внаслідок такого поновлення поточна вартість активів і зобов'язань відображає зміни в попередніх оцінках грошових потоків та інших факторів, включених в дану поточну вартість, що відбулися з моменту попередньої дати оцінки. На відміну від історичної вартості поточна вартість активу або зобов'язання не формується, навіть частково, на основі ціни операції чи іншої події, які привели до виникнення цього активу або зобов'язання. Бази оцінки на основі поточної вартості включають:

- справедливую вартість;
- цінність використання (стосовно активів) і вартість виконання (відносно зобов'язань);
- поточну вартість заміщення.

Справедлива вартість - це ціна, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання в ході звичайної угоди між учасниками ринку на дату оцінки.

Цінність використання - це теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигод, які компанія очікує отримати в результаті використання активу та його кінцевого вибуття. Вартість виконання - це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує організація, вона повинна буде передати в рахунок виконання свого зобов'язання. Такі суми грошових коштів або інших економічних ресурсів включають не тільки суми, що підлягають передачі контрагенту за зобов'язанням, а й суми, які, як очікує компанія, вона буде зобов'язана передати іншим сторонам з метою забезпечення виконання свого зобов'язання.

Поточна вартість заміщення активу - це вартість еквівалентного активу на дату оцінки, що складається з суми відшкодування, яке було б сплачено на дату оцінки, і витрат на операцію, які були б понесені на

цю дату. Поточна вартість заміщення зобов'язання - це відшкодування, яке було б отримано за еквівалентну зобов'язання на дату оцінки, за вирахуванням витрат на операцію, які були б понесені на цю дату. Поточна вартість заміщення, як і історична вартість, є «вартістю входу», вона відображає ціни на ринку, на якому організація придбала б актив або прийняла б на себе зобов'язання. Таким чином, дана величина відрізняється від справедливої вартості, цінності використання і вартості виконання, які представляють собою «вартість виходу». Однак на відміну від історичної вартості, поточна вартість заміщення відображає умови, що існують на дату оцінки.

Найбільш складним питанням при використанні поточної вартості є оцінка справедливої вартості.

Справедлива вартість - одне з базових фундаментальних понять, що визначають основні напрямки розвитку і вдосконалення обліку, що лежить в основі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Протягом тривалого періоду часу оцінка активів і зобов'язань компаній проводилася на основі їх історичної вартості. Цей метод є найбільш простим і зрозумілим в застосуванні, і саме він є основною оцінкою, що застосовується у вітчизняному бухгалтерському обліку. Однак, він має ряд недоліків. Звітність, що складена на основі оцінки за історичною вартістю, часто може не відображати реального стану речей. Величина активів або зобов'язань на основі даної оцінки може бути суттєво завищена або занижена, що робить звітність менш презентабельною при оцінці платоспроможності і фінансового стану компанії. Це пов'язано з тим, що при оцінці за історичною вартістю враховуються фактичні витрати, понесені на придбання активу і його доведення до стану придатного до експлуатації, але не ціни, характерні для ринку даних активів в даний період часу.

З плином часу все ширше стає область застосування справедливої вартості, а значимість цього підходу до оцінки для національних економік окремих країн постійно зростає.

Проте, метод оцінки за справедливою вартістю до сих пір залишається предметом для широкої полеміки серед економістів. У кризові періоди справедлива вартість критикувалася особливо сильно. Дійсно, якщо мова йде про справедливую вартість, розраховану ринковим методом, то вона ефективна при звичайному ході справ, коли ринки розвиваються, угоди відбуваються на постійній основі. А в періоди економічної нестабільності, коли світову економіку «лихоманить», справедлива вартість на основі даних ринку перестає відображати реальну вартість об'єктів. Так відбувається і зараз, в зв'язку з повсюдною зупинкою підприємств внаслідок поширення пандемії коронавірусу, сильної волатильності курсів валют і ринку

фінансових інструментів, появи негативних цін на нафту. Однак оцінки справедливої вартості не обмежуються ринковим підходом, великою перевагою даної категорії є еластичність підходів і різноманіття розрахунків, що забезпечують достовірні результати в будь-якій ситуації. Концепція справедливої вартості заснована на професійному судженні, і для отримання достовірних оцінок необхідно не суворе дотримання незмінної, одного разу прописаної інструкції, а можливість в кожній конкретній ситуації вибирати той варіант розрахунку, який забезпечить найбільш адекватне, і відображає реальний стан справ, подання інформації зацікавленим користувачам.

У Концептуальних основах подання фінансових звітів відзначається, що фінансова звітність зазвичай складається на підставі припущення про те, що компанія звітує, здійснює свою діяльність безперервно і продовжить здійснювати її в доступному для огляду майбутньому. Таким чином, використовується припущення, що компанія не має ні наміру, ні необхідності припинити своє існування або припинити свою комерційну діяльність. Якщо ж такий намір або необхідність існує, то може бути потрібним складання фінансової звітності на іншій основі. В цьому випадку до фінансової звітності включають опис основи, що використовується.

Слід зазначити, що в попередній версії Концептуальних основ фінансової звітності принцип безперервності діяльності був позначений як основне допущення, в новій версії документа слово «основної» виключено, проте і в новій саме припущення про безперервність діяльності, як і його зміст, зберігається у колишньому розумінні.

Для того щоб інформація фінансової звітності була корисною користувачам, вона повинна мати певні якісні характеристики (рис. 2.3).

Виділяють дві основні характеристики і чотири доповнюючі (поліпшуючі) характеристики. Основні характеристики включають:

- правдиве відображення - (інформація повинна бути повною, нейтральною та не містити помилок - тільки у цьому випадку вона може вважатися правдивою);
- доречність (здатність інформації впливати на рішення, що приймаються користувачами).

Доповнюючі характеристики:

- порівнянність (можливість порівнювати інформацію однієї компанії за різні періоди часу і різних компаній за один і той саме період);
- зрозумілість (інформація повинна бути чіткою і лаконічною,

систематизованою і доступною для розуміння користувачами, що володіють достатніми знаннями в області бізнесу і економічної діяльності, а також з належним старанням вивчають звітність);

- своєчасність (інформація має бути викладена користувачам тоді, коли вони приймають рішення, на які вона може вплинути);

- можливість перевірки (ця характеристика повинна допомогти користувачам упевнитися в тому, що інформація правдиво відображає економічне становище компанії, події і явища. Різні обізнані і незалежні спостерігачі можуть прийти до єдиної думки (не обов'язково до повної згоди), що інформація дає правдиве уявлення).

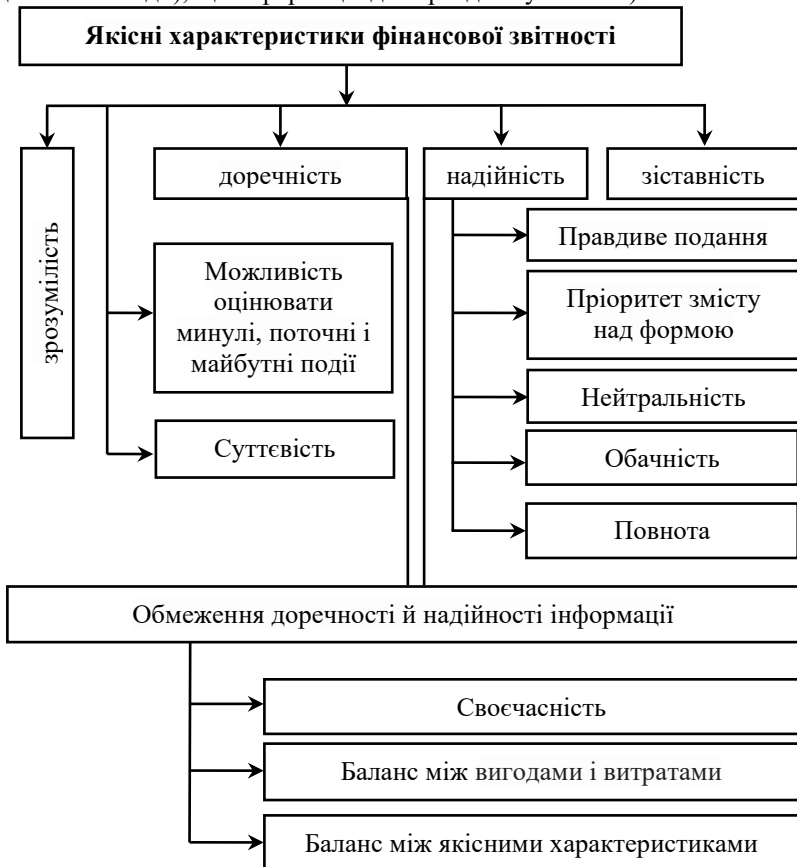


Рисунок 2.3 - Якісні характеристики інформації

Дотримання на практиці перерахованих вище якісних характеристик фінансової звітності створює умови для того, щоб вона

достовірно і неупереджено відображала результати господарської діяльності компанії та її фінансовий стан.

Звітність підприємства повинна базуватися на концепції підтримки капіталу, яка тісно пов'язана з концепціями визначення прибутку. Виділяють дві концепції: підтримка капіталу фінансового і капіталу фізичного. За концепції фінансового капіталу, що має на увазі інвестовані гроші або інвестовану купівельну спроможність, капітал розглядається як синонім чистих активів або власного капіталу компанії. Прибуток вважається отриманим, якщо фінансова (грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (грошову) суму чистих активів на початок періоду після вирахування розподілу і внесків власників протягом періоду.

За концепції фізичного капіталу, що має на увазі операційну здатність капіталу - це виробнича потужність компанії, заснована, наприклад, на випуску одиниці продукції, прибуток вважається отриманим, тільки якщо фізична продуктивність (або операційний здатність) компанії (або ресурси, необхідні для досягнення цієї здатності) в кінці періоду перевищують фізичну продуктивність на початок періоду після вирахування розподілу або вкладів власників протягом періоду.

Концепція підтримки фінансового капіталу передбачає два варіанти оцінки: або облік ведеться в номінальних грошових одиницях, або в одиницях купівельної спроможності грошей. Другий варіант повинен використовуватися, коли компанія функціонує в умовах гіперінфляції економіки.

За концепції підтримки фізичного капіталу використовується відновлювальна вартість.

Основна відмінність між двома концепціями підтримки капіталу полягає у встановленому порядку відображення результатів зміни цін на активи і зобов'язання компанії. Згідно концепції підтримки фізичного капіталу, коли капітал визначається в одиницях фізичної продуктивності, прибуток трактується як збільшення цього капіталу за період. Всі зміни цін, що впливають на активи і зобов'язання компанії, розглядають як зміни у вимірюванні фізичної продуктивності компанії. Отже, вони розглядаються як коригування, що забезпечують підтримку капіталу, які складають частину капіталу, а не прибутку.

За концепції підтримки фінансового капіталу прибутком вважається тільки та частина збільшення ціни активів, яка перевищує збільшення загального рівня цін. Інша частина збільшення вважається коригуванням, що забезпечує підтримку капіталу, і отже, частиною капіталу.

2.4. Переваги та недоліки застосування Концепції МСФЗ та перспективи формування національної парадигми у контексті її реалізації

Оскільки МСФЗ запроваджуються у країнах з різними національними системами обліку, вони мають бути досить гнучкими. У зв'язку з цим у МСФЗ регламентуються лише основні моменти тієї ділянки обліку, яка розглядається в певному стандарті.

Кожен міжнародний стандарт містить інформацію наступного характеру:

1. Об'єкт обліку – надається визначення об'єкту обліку та основних понять, пов'язаних з цим об'єктом;
2. Визнання об'єкту обліку – наводяться критерії віднесення об'єктів обліку до різних елементів звітності;
3. Оцінка об'єкту обліку – наводяться рекомендації щодо використання методів оцінки та вимоги до оцінки різних елементів звітності;
4. Відображення у фінансовій звітності – розкриття інформації про об'єкт обліку в різних формах фінансової звітності.

На сьогодні МСФЗ використовуються таким чином:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги;
- фондовими біржами та регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСФЗ;
- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;
- Світовим банком, який вимагає від позичальників подання фінансової звітності згідно з МСФЗ;
- дедалі більшою кількістю підприємств.

Дослідження науковців свідчать, що більшість країн або безпосередньо застосовують МСФЗ, або їхні національні стандарти ґрунтуються на них. Цей варіант обрала і Україна.

При цьому більшість положень національних стандартів провідних розвинених країн (США, Великої Британії, Канади, Німеччини, Японії), що мають автономні стандарти, збігаються з МСБО. МСБО є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної Європи, СНД).

Міжнародні стандарти прийняті багатьма фондовими біржами, в тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконзькою, Цюрихською. На деяких фондових

біржах (Нью-Йоркській, Йоганнесбурзькій) дозволяється подання фінансової звітності згідно з МСБО, але вимагається також її узгодження з місцевими стандартами.

Проте ще не дозволяють застосовувати МСФЗ фондові біржі Бразилії, Канади, Індонезії, Ірану, Ізраїлю, Ямайки, Мексики, Нової Зеландії, Тайваню тощо.

Міжнародна організація комісій з цінних паперів рекомендувала своїм членам дати можливість міжнародним емітентам застосовувати МСФЗ станом на 1 січня 2000 р. для підготовки фінансової звітності при міжнародній пропозиції цінних паперів і допуску їх до котирування.

Базельський комітет банківського нагляду, який на прохання міністрів фінансів Великої сімки і Керуючих центральними банками переглянув Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, повідомив про свою підтримку стандартів та гармонізації системи бухгалтерського обліку у світовому масштабі.

Усе це свідчить про наявність тенденції, яка полягає в тому, що МСФЗ стають обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках.

У зв'язку із цим зростає кількість компаній, у першу чергу транснаціональних, які застосовують МСФЗ.

Однак, процес переходу суб'єктів господарської діяльності на МСФЗ пов'язаний з певними ускладненнями. Перш за все, у підприємств виникають проблеми пов'язані із першим застосуванням міжнародних стандартів. Недоліки першого застосування МСФЗ включають:

1. Відсутність стандартизованих вимог до застосування національних стандартів фінансової звітності та МСФЗ, а також норм, які зобов'язуватимуть використовувати МСФЗ, на практиці призводитиме до різних відхилень. У зв'язку з цим можуть виникати труднощі при порівнянні фінансової звітності, складеної за різними підходами.

Наприклад, у Польщі національні стандарти фінансової звітності структурно дуже схожі на МСФЗ, але по суті є вагомими відмінностями, що може зашкодити досягненню однієї з головних цілей МСФЗ – порівнянності фінансової звітності у різних країнах.

2. Наявність достатньої кількості висококваліфікованих спеціалістів для складання звітності відповідно до МСФЗ, а також засобів для їх підготовки. Країни, які запровадили МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, потребують кваліфікованих бухгалтерів і аудиторів. Перед проблемою нестачі кваліфікованих спеціалістів при впровадженні МСФЗ, що суттєво

ускладнило цей процес, постають країни з перехідними економіками (Вірменія, Грузія, Румунія).

МСФЗ передбачають оцінку тих чи інших подій та операцій, що відображаються у фінансовій звітності, тоді як бухгалтери, які набували знань та досвіду в умовах планової економіки і детальної регламентації, не мають навичок оцінювання бухгалтерських подій. У деяких країнах окремі міжнародні стандарти не були впроваджені через брак досвіду, наприклад, МСФЗ 39 у Литві. Одним із шляхів розв'язання цієї проблеми для великих компаній є залучення аудиторських фірм для підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Однак у цьому разі може виникнути питання щодо незалежності аудиторів. Вочевидь необхідно докласти зусиль для підготовки (перепідготовки) бухгалтерів, які б володіли певними навичками для складання фінансової звітності за МСФЗ.

3. Наявність незалежного аудиту та професійних організацій бухгалтерів і аудиторів. Одним зі способів підвищення достовірності фінансової звітності є наявність незалежного зовнішнього аудиту як атестації того, чи належним чином підготовлена звітність у тій чи іншій компанії. Питання полягає в тому, до якої міри аудитори можуть залишатися незалежними від своїх клієнтів, особливо в країнах з перехідною економікою.

4. Прийняття нормативних актів щодо механізму впровадження МСФЗ. Однією з проблем є відсутність чіткої нормативної бази для такого переходу, особливо щодо юридичної сили МСФЗ.

Після того як у країні ухвалюється нормативний акт про впровадження МСФЗ, постає питання, як зміни і доповнення в МСФЗ можна чітко і зрозуміло ввести у національну практику складання фінансової звітності.

Ще однією проблемою може бути відсутність стандартних загальних правил їх використання. МСФЗ розроблялися на принциповій основі, але детальної інструкції з їх використання немає. В цьому разі необхідно створити центральний національний орган, який би взяв на себе зобов'язання управління процесом упровадження та подальшого застосування МСФЗ. Проте для того, щоб не виникало розбіжностей у трактуванні МСФЗ різними країнами, центральний національний орган повинен підтримувати постійний контакт із Правлінням КМСФЗ щодо інтерпретації МСФЗ.

У країнах, які переходять на МСФЗ і в котрих використовується детальний план рахунків для складання фінансової звітності, виникає потреба в моделюванні плану рахунків бухгалтерського обліку, який можна б було використовувати як підґрунтя для МСФЗ.

5. Малі та середні підприємства. Такі підприємства не мають відповідних ресурсів та потреби застосовувати МСФЗ при складанні фінансової звітності, отже, впровадження МСФЗ для них може виявитися неактуальним.

Дослідження практики переходу на МСФЗ вітчизняних підприємств дозволило науковцям узагальнити проблеми, що при цьому виникають:

1) відсутність вимоги стосовно обов'язковості застосування МСФЗ на українських підприємствах;

2) відсутність повного тлумачення та пояснень стосовно заповнення, що приводить до розбіжностей в думках;

3) відсутність кваліфікаційних кадрів, які володіють МСФЗ. Йдеться мова не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її. Але зараз головним є досвід, який проявляється у процесі активної праці: чим більше українських компаній будуть використовувати МСФЗ на практиці, тим більше в країні буде з'являтися кваліфікованих спеціалістів;

4) П(С)БО не відображають усіх підходів до обліку та моделей оцінки статей фінансової звітності, вимог до розкриття інформації, всіх пояснень, які містять міжнародні стандарти фінансової звітності. Наприклад, у МСФЗ є такі стандарти, які в українських стандартах відсутні та навпаки;

5) необхідність впровадження нової нормативної бази бухгалтерського обліку на національному рівні;

6) бухгалтери на підприємствах ігнорують вимоги стандартів: не нараховуються резерви та забезпечення майбутніх витрат та платежів, не проводяться уцінки активів та дисконтування заборгованості, не розраховується відстрочений податок на прибуток.

Ці недоробки перекручують правдивість даних. Звідси випливає дуже оптимістична звітність, але насправді стан більшості таких компаній набагато гірший, ніж написано у звітах;

7) виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило б роботу персоналу та зменшило можливість допущення помилок;

8) необхідність у зборі додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ, і, відповідно, включення до посадових обов'язків працівників підрозділів додаткових функцій;

9) складність окремих стандартів. Наприклад, стандарти МСФЗ, які присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема вкладень у цінні папери, похідних інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості; активи і зобов'язання

мають бути оцінені за справедливою вартістю, що є складним завданням для вітчизняних фахівців;

10) висока вартість підготовки кадрів: при підготовці кадрів підприємство витрачає приблизно від 800\$ до 6\$ тис. і більше. Такі спеціалісти будуть коштувати дорого для підприємства. Держава повинна мотивувати українські підприємства та організації самостійно проводити підготовку кадрів.

В міжнародному стандарті освіти для професійних бухгалтерів на базовому рівні (бакалавр) передбачено отримання необхідних знань з МСФЗ, а це на сьогоднішній день в Україні не реалізується.

11) складання фінансової звітності за МСФЗ здійснюється одночасно з веденням обліку за національними стандартами. Це значно збільшує навантаження на бухгалтерів компанії чи організації. Така ситуація призводить до відтоку професійних кадрів, а у нових кадрів рівень професійності не завжди вище, ніж у попередніх. При цьому нові кадри встановлюють дуже високі вимоги до заробітної плати;

12) українські бухгалтери звикли до чіткого регламентування облікових рішень та процедур, тому розуміння МСФЗ бухгалтерами нашої країни пов'язано з деякими труднощами, наприклад, широке використання професійного судження для признання, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Ця проблема виникає тому, що українських бухгалтерів вчили суворо дотримуватися чітких правил та стандартів;

13) організаційна проблема. Вона складається з з'ясування, хто повинен впроваджувати розроблені та прийняті нормативні акти в повсякденну практику бухгалтера та хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу. Вирішення цієї проблеми пропонує вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку: державного або професійного. При цьому цей вибір залежить від економічної ситуації в країні, соціально-політичної ситуації, національних традицій;

14) перехід на МСФЗ також є проблемою для вітчизняних аудиторів, тому що складання звітності за МСФЗ передбачає подальшу її перевірку та отримання аудиторського висновку. Зарубіжні інвестори не дуже довіряють українським аудиторам, тому будуть звертатись до більш великих світових аудиторських компаній, а це, в свою чергу, неминуче збільшує витрати підприємства.

15) МСФЗ не регулюють складання звітності громадськими, бюджетними, благодійними та іншими організаціями. Міжнародні стандарти орієнтовані тільки на комерційні підприємства, також вони не призначені для застосування їх на підприємствах малого та

середнього бізнесу. Це відбувається через високі витрати на складання звітності за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. А це, в свою чергу, значно звужує коло його розповсюдження [94].

Як відомо, перехід на МСФЗ надає нові можливості як для окремих суб'єктів господарювання, так і для держави в цілому. При вирішенні всіх зазначених вище проблем суб'єкти господарювання отримують значні переваги від впровадження МСФЗ як на макро-, так і на мікрорівні.

Можна виокремити такі мікроекономічні переваги:

- зростання ринкової капіталізації;
- вихід на міжнародні ринки капіталу і зниження ціни залученого капіталу;
- можливість ефективнішого використання інформації для прийняття управлінських рішень.

До головних макроекономічних переваг належать:

- надходження іноземних інвестицій в економіку країни;
- більша прозорість звітності вітчизняних компаній і, як наслідок, покращання іміджу бізнесу за кордоном;
- глибша інтеграція національної економіки у світову господарську систему;
- підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння.

На рівні окремого суб'єкта господарювання використання фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами, має ряд переваг:

1. Об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами;
2. Задоволення потреб користувачів фінансової звітності;
3. Полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зіставності і прозорості, незалежно від країни або галузі;
4. Сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;
5. Доступ до міжнародних ринків капіталу.

Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів представлено в табл. 2.10.

Отже, на даному етапі розвитку бухгалтерського обліку для української облікової практики гармонізація представляє собою використання МСФЗ як бази для створення власних, національних стандартів та поступовий, повний перехід до МСФЗ. Такий підхід до ведення обліку провадиться не лише в Україні, але і у інших країнах світу. Необхідно відмітити, що існують певні проблеми, котрі повинна

вирішити наша країна, перш ніж остаточно перейти на МСФЗ. Вони включають: створення координаційного органу, реформування освіти, перекваліфікація бухгалтерів, державних службовців, користувачів інформації, надання дотацій з боку держави на приведення у відповідність обліку на окремих підприємствах та обліку за МСФЗ, міжнародна підтримка, моніторинг, коригування процесу введення МСФЗ. Вирішення цих складних питань дозволить реформувати облік в Україні та розпочати якісно новий етап розвитку як практики, так і теорії.

Таблиця 2.10

Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів

Користувачі	Переваги застосування МСФЗ
Компанії	Підвищення якості інформації для прийняття рішень менеджерами; полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел; зниження вартості капіталу
Інвестори	Підвищення якості інформації для прийняття рішень; зміцнення довіри до поданої інформації; краще розуміння ризиків і прибутковості
Державні діячі	Зміцнення ринку капіталу й підвищення його привабливості; полегшення доступу до світових ринків капіталу
Національні органи регулювання	Зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; підвищення стандартів розкриття фінансової інформації; більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній
Інші зацікавлені особи	Підвищення довіри й поліпшення економічних перспектив для бухгалтерської та аудиторської професій; поліпшення звітності за новими та іншими аспектами бізнесу

Вітчизняні науковці приділяють значну увагу обґрунтуванню нової облікової парадигми та в багатьох випадків при цьому зазначають її зв'язок з реалізацією концепції МСФЗ.

Так, С.Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових: адміністративних і ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної та економічної моделі [28]. На його думку, нова облікова парадигма – це парадигма глобального обліку, яка базується на паритетності потреб користувачів, поєднуючи ідеї уніграфічної, камеральної, диграфічної парадигм, і враховує надбання суміжних галузей знань. С.Ф. Голов вважає, що головним принципом глобальної системи обліку має бути збалансованість грошових і негрошових вимірників і пропонує виділяти стратегічно орієнтовану систему об

ліку на рівні підприємства та глобальну систему бухгалтерського обліку [26, с. 453].

М. Жук пропонує парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку, що базується на ідеях фізичної економії, які, на думку автора, повинні забезпечуватися якісно новими МСФЗ, в основі яких має визначатися пріоритет показників реальної економіки, природно-ресурсний та біологічний потенціал [28]. Головною особливістю запропонованої парадигми є акцентування уваги на революційному, а не еволюційному підході до зміни парадигми. Такий підхід також передбачає поєднання фінансових і нефінансових показників, але так само, як і попередній, висвітлює тільки частину удосконалення бухгалтерського обліку.

Проте має місце і критичне ставлення до стандартизації обліку. Так І.Й. Яремко вважає, що сучасна концептуальна основа бухгалтерського обліку не відповідає потребам і вимогам сучасного суспільства та потребує змін у напрямку послаблення норм стандартизації, а в основі зміни парадигми обліку пропонує покласти принцип управлінського обліку – «різна інформація для різних цілей і користувачів» [134]. Натомість науковці критикують креативний підхід до обліку як такий, що містить суперечливі протиріччя: з одного боку, він може стовідсотково забезпечити врахування окремих вимог системи прийняття рішення, з іншого – призвести до викривлення методологічних основ обліку і маніпуляцій показниками та індикаторами фінансової звітності.

М. Шигун пропонує парадигму міжнародного бухгалтерського обліку, яка спрямована на забезпечення інтересів міжнародних власників капіталу та інвестиційні процеси, оцінку спроможності підприємства сплачувати заробітну плату, забезпеченість позикових сум, визначення сум прибутку та дивідендів [130]. Такий підхід в умовах глобалізації є досить привабливим, проте він також спрямований здебільшого на забезпечення процесу підготовки інформації для обмеженого кола користувачів, що неодмінно призведе до зниження рівня об'єктивності облікової інформації.

С.Ф. Бутинець досить критично ставиться до сучасних спроб визначення напрямків розвитку бухгалтерського обліку та стверджує, що застосовувати термін «парадигма» в обліку необхідно з обережністю. Він впевнений, що необхідно поєднання нових і вже існуючих парадигм бухгалтерського обліку, а теорію наукових революцій Т. Куна вважає «теорією катастроф» і пропонує обирати стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку на базі

радянської школи шляхом поєднання традиційного обліку із застосуванням міжнародних стандартів.

Таким чином, аналіз вищенаведених парадигм, на наш погляд, свідчить про існування значного інтересу науковців щодо доповнення і поступового розширення функції бухгалтерського обліку, переліку його об'єктів, впровадження інформаційних технологій та міжнародних стандартів у практику бухгалтерського обліку, проте не змінює концептуально основи бухгалтерського обліку.

Таким чином, сучасні умови господарювання висувають до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що частково враховано МСФЗ, нові вимоги:

- традиційні: якість, надійність, своєчасність, безперервність інформації;
- новітні: можливість прогнозування витрат і доходів; можливість моделювання вартості господарського суб'єкта на основі бухгалтерської інформації; мінімізація ризиків впливу власників на результати фінансової звітності, виявлення та оцінка нефінансових факторів, які істотно впливають на вартість бізнесу.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. У напрямку забезпечення функціонування яких облікових підсистем трансформуються сьогодні історично сформовані основні парадигми обліку?
2. Який нові парадигми бухгалтерського обліку пропонують сучасні вітчизняні науковці?
3. На основі якої концепції на рівні країн світу формується нова сучасна парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку?
4. Перелічіть характеристики національної системи бухгалтерського обліку.
5. Які чинники впливають на створення і функціонування національних систем бухгалтерського обліку?
6. Що таке стандартизація бухгалтерського обліку? Назвіть засоби реалізації (досягнення, забезпечення) стандартизації.
7. З якою метою розроблені Концептуальні основи подання фінансових звітів?
8. Які групи користувачів фінансової звітності розкриті у Концептуальних основах?
9. Які елементи фінансової звітності виокремлено у МСФЗ?
10. Охарактеризуйте критерії визнання, а також фактори, що впливають на можливість визнання елемента фінансової звітності.
11. Які способи оцінки стосовно до різних об'єктів наведені у Концептуальних основах?

12. Які якісні характеристики інформація фінансової звітності за МСФЗ?

13. Які види концепції підтримки капіталу виділяють? Перелічите основні відмінності між двома концепціями підтримки капіталу?

14. Охарактеризуйте переваги застосування Концепції МСФЗ для різних категорій користувачів.

15. Які вітчизняні науковці приділяють значну увагу обґрунтуванню нової облікової парадигми та зазначають її зв'язок з реалізацією концепції МСФЗ?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Функціонування яких облікових підсистем забезпечують історично сформовані основні парадигми обліку:

- а) управлінського;
- б) статистичного;
- в) виробничого;
- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

2. Які нові парадигми бухгалтерського обліку запропоновані вітчизняними науковцями:

- а) парадигма подвійної інформаційної динаміки (Н.М. Малюга);
- б) парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку (Жук В.М.);
- в) парадигма інтелектуального бухгалтерського обліку (М.С. Пушкар);
- г) парадигма глобального бухгалтерського обліку (С.Ф. Голов);
- д) всі відповіді вірні.

3. У навчальній літературі виокремлюють такі характеристики національної системи бухгалтерського обліку, як:

- а) використання системи національних бухгалтерських стандартів, розроблених з урахуванням національних особливостей розвитку економіки;
- б) національним планом рахунків;
- в) система організації бухгалтерського обліку в масштабі фірм, і методологія визначення кінцевого фінансового результату;
- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

4. На створення і функціонування національних систем бухгалтерського обліку впливають такі чинники:

- а) вплив провідних теоретиків і професійних організацій, податкова загальна економічна ситуація в країні;

б) мова країни, економічна ситуація в країні, юридичне середовище країни;

в) національні особливості країни, фінансова система;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

5. Розробка та впровадження міжнародних стандартів у сфері обліку і фінансової звітності, потребує, щоб всі компанії незалежно від національної при належності однаково формували та розкривали:

а) поточний фінансовий стан (баланс) і фінансові результати (звіт про прибутки і витрати);

б) динаміку фінансового стану (звіт про рух капіталу і грошових коштів);

в) інформацію управлінського обліку;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

6. Сьогодні до складу МСФЗ входять:

а) міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);

б) роз'яснення, підготовлені Комітетом з інтерпретацій МСФЗ (IFRIC), роз'яснення, підготовлені Постійним комітетом з роз'яснень, що діяв раніше (SIC);

в) додатки до МСФЗ, що не є частиною стандарту, і рекомендації щодо впровадження, випущені Радою з МСФЗ;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

7. У Концептуальних основах зазначено склад фінансової звітності компаній, а також чітко виокремлені такі групи користувачів фінансової звітності:

а) інвестори, робітники, позичальники, постачальники й інші торгові кредитори, покупці, уряд та його органи;

б) робітники бухгалтерських служб, дебітори, адміністрація, директор, начальники цехів, виконавці замовлень, аудитори;

в) головний бухгалтер, податкова інспекція, кредитори і дебітори, постачальники, замовники;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

8. Оберіть елементи фінансової звітності, встановлені в Концептуальних основах:

а) існуючий економічний ресурс, контрольований організацією в результаті минулих подій;

б) існуюче зобов'язання організації передати економічний ресурс, що виникло в результаті минулих подій, залишкова частка в активах організації після вирахування всіх її зобов'язань;

в) збільшення активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, не пов'язаного з внесками власників прав вимоги по відношенню до власного капіталу організації, зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, не пов'язаного з розподілами на користь власників прав вимоги по відношенню до власного капіталу організації;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

9. Оберіть критерії визнання, а також фактори, що впливають на можливість визнання елемента фінансової звітності:

а) правдиве відображення і доречність;

б) інформативність і своєчасність;

в) повнота та достовірність;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

10. Які види оцінок активів и зобов'язань, наведені у Концептуальних основах?

а) фактична вартість придбання;

б) відновлювальна вартість;

в) можлива ціна продажу (погашення) і дисконтована вартість;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

11. Оберіть проблеми, що виникають при дослідженні практики переходу на МСФЗ вітчизняних підприємств:

а) відсутність вимоги стосовно обов'язковості застосування МСФЗ на українських підприємствах;

б) відсутність повного тлумачення та пояснень стосовно заповнення, що приводить до розбіжностей в думках;

в) відсутність кваліфікаційних кадрів, які володіють МСФЗ;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

12. Які переваги від впровадження МСФЗ як на макро-, так і на мікрорівні отримують суб'єкти господарювання:

а) зростання ринкової капіталізації, вихід на міжнародні ринки капіталу і зниження ціни залученого капіталу, можливість ефективнішого використання інформації для прийняття управлінських рішень;

б) надходження іноземних інвестицій в економіку країни, більша прозорість звітності вітчизняних компаній і, як наслідок, покращання іміджу бізнесу за кордоном, глибша інтеграція національної економіки у світову господарську систему, підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння;

в) об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами, задоволення потреб користувачів фінансової звітності, полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зі ставності і прозорості, незалежно від країни або галузі;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

13. Оберіть переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів:

а) підвищення якості інформації для прийняття рішень менеджерами; полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел; зниження вартості капіталу, і підвищення якості інформації для прийняття рішень; зміцнення довіри до поданої інформації; краще розуміння ризиків і прибутковості;

б) зміцнення ринку капіталу й підвищення його привабливості; полегшення доступу до світових ринків капіталу, зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; підвищення стандартів розкриття фінансової інформації; більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній;

в) підвищення довіри й поліпшення економічних перспектив для бухгалтерської та аудиторської професій; поліпшення звітності за новими та іншими аспектами бізнесу;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

1. На підставі дослідження фахової літератури здійснити групування країн світу залежно від їх відношення та специфіки застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

2. На підставі дослідження нормативних документів з'ясувати усіх суб'єктів господарської діяльності, для яких застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності є обов'язковим.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[7-9, 15-18, 26, 39, 62, 66, 69, 80, 81, 88, 92, 94, 107, 108, 125, 132, 137, 144]

РОЗДІЛ 3:

БАЛАНСОВІ ОБЛІКОВІ ТЕОРІЇ ТА СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ ОЦІНКИ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ

3.1. Історичний аспект становлення та сучасний етап розвитку балансових облікових теорій: динаміка, статика та герменевтика

3.2. Сутність, проблеми та перспективи оцінки за справедливою вартістю у контексті парадигми застосування МСФЗ та формування національної облікової парадигми

3.1. Історичний аспект становлення та сучасний етап розвитку балансових облікових теорій: динаміка, статика та герменевтика

Проблеми побудови балансу актуалізувались у XIX ст. з розвитком капіталістичних відносин та фондового ринку. Науковцями багатьох країн та різними науковими школами цій проблематиці починає приділятися значна увага. Важливим є те, що процедуру складання балансу розуміють не як технічний процес перенесення сальдо рахунків за статтями, а саме як спосіб представлення реального матеріального та фінансового стану суб'єкту господарювання та результатів його діяльності.

На підставі навчальної та наукової літератури з історії бухгалтерського обліку узагальнено тенденції розвитку облікової науки у контексті підходів до формування та використання балансу [82, 83, 107, 108] Значного розвитку балансові теорії отримали саме у період становленні обліку як науки. Відомі світові облікові школи сформували власні підходи до галузі облікової науки, яка отримала назву «балансознавство». Італійська школа її трактує як логісмографічну і статмографічну. Німецька школа – як камеральну, французька – математичну. Кожна з наведених теорій надавала власне трактування балансу, відповідно мають відмінності і підходи до формування його складу та структури.

Формування сутності балансу (перша модифікація балансового рівняння) здійснено у період формування подвійної бухгалтерії Л. Пачолі. У цей період сформувався поділ рахунків на активні та пасивні, що стало основою формування структури балансу, який має дві складові – актив і пасив. Проте на цьому етапі рахівництва баланс не знаходив широкого використання в управлінні, виконуючи значною мірою лише контрольну функцію. Пізніше іспанцем Б. Солозано при дослідженні у межах юридичної облікової теорії запропоновано способи інтерпретації бухгалтерського балансу залежно від запитів

зовнішніх користувачів – банкірів, комерсантів, кредиторів. Саме ним акцентовано увагу на різному сприйнятті інформації про господарські події (або як арифметичної операції, або як економічної, або як юридичної). Цей науковець під Балансом розглядав тотожність заборгованості усіх осіб, з якими було укладено договори на підприємстві (актив), та обсягу прав і зобов'язань, що виходять із цих угод (пасив).

У межах економічної облікової теорії вчення про баланс започатковано працями голландського вченого С. Кардинеля. Інвентарне трактування балансу, що запропоновано ним, дозволяє вивести формулу підсумкового балансу. Цю формулу зазвичай називають капітальним балансовим рівнянням:

$$\text{Актив} - \text{Капітал} = \text{Борги власника} \quad (3.1)$$

Важливість застосування такого рівняння полягає у формулюванні й обґрунтуванні нової на той час складової балансу – зобов'язань. Виокремлення (можливість формалізації) дозволяє визначати величину капіталу власника після завершення операційного циклу. У подальшому економічну облікову теорію розвивали французькі вчені Е. Леотей та А. Гільбо. Виходячи із запропонованої ними концепції, баланс є наслідком подвійного запису, синтезом рахунків, що не закрилися.

Розвиток точних наук у XVIII ст. зумовив впровадження до облікової системи елементів алгебраїчного інструментарію, що використовується для позначення взаємозв'язку складових балансового узагальнення. Так, англійський вчений Е. Джонс розмежував актив підприємства на майно (М) та дебіторську заборгованість (ДЗ), а пасив – на капітал власника (К) та зобов'язання (З). При цьому використовуються рівняння

$$M + ДЗ = K + З \quad (3.2)$$

На підставі перегруповування складових бухгалтерського балансу - таким чином: $(M + ДЗ - K - З = 0)$, Е. Джонс намагався заперечити необхідність ведення подвійної бухгалтерії. Дж. Россі та А. Мазетті, з використанням аналогічного підходу, сформулювали математичну облікову теорію, відповідно до якої балансове рівняння має такий вигляд:

$$A - З - K = 0 \quad (3.3)$$

Де А – активи, К – капітал, З – зобов'язання.

На основі праць В. Фостера та Л. Діксі, що відстоювали власні погляди на відображення балансового рівняння у капітальному $(K = A - З)$ та класичному $(A = K + З)$ вигляді, представниками позитивістського напрямку було розглянуті потенційні фальсифікації

бухгалтерського балансу, залежно від інтересів окремих груп користувачів.

На початку ХХ ст. спостерігається перманентний розвиток балансових облікових теорій, частину яких покладено в основу теорії сучасного обліку. Деякі з балансових теорій не витримали перевірки часом. Основними балансовими теоріями, що притаманні цьому часу, є:

- статична;
- динамічна;
- позитивістська;
- органічна;
- персоналістична;
- інституціональна;
- теорії рядів рахунків;
- евідинамічного, абсолютного, номінального балансу.

На сучасну облікову методологію більш суттєвий вплив спричинили теорії статичного та динамічного балансу.

Яскравим представником теорії динамічного балансу є О. Шмаленбах.

Основою теорії динамічного балансу є розмежування матеріальних результатів і матеріальних витрат - з одного боку, та грошових результатів (виручка) і грошових витрат (валових витрат), з іншого. В основі обліку - рух цінностей незалежно від припущення про ліквідацію підприємства. Основне завдання обліку - безперервне або через невеликі інтервали часу визначення ефективності господарської діяльності підприємства. Динамічний бухгалтерський облік застосовується для розрахунку результату та оцінки ефективності й не може використовуватися для оцінки майна підприємства.

Теорія динамічного балансу формувалася на основі поглядів купців, філософія яких відрізнялася від філософії юристів, адже їх, передусім, цікавила не можливість власного краху, а вимірювання та збільшення прибутку. Юристи були зацікавлені в оцінці ймовірності банкрутства. Прибічники динамічної теорії вивчали перетворення собівартості у вартість реалізації, що може відбутися в один із моментів: замовлення на продукт; його виробництво; доставка; отримання; інкасація.

Складання балансу обов'язково має бути підпорядковано поставленій меті і завданням. Два найголовніших завдання складання бухгалтерського балансу виокремив у 1912 р. Х. Циммерманн. Перше завдання - це виявлення фінансового результату, друге - оцінка майна підприємства.

Полеміка щодо правильності застосування статичної або динамічної теорії при складанні бухгалтерського балансу стала предметом обговорення на сторінках багатьох економічних видань. У цій дискусії брали участь такі видатні вчені, як І.Ф. Шер, К. Шмальц, Г. Нікліш, Е. Шмаленбах, Н.Р. Вейцман та інші. У результаті наукової дискусії було встановлено, що для визначення фінансового результату необхідно використовувати динамічний баланс, а для оцінки майна - статичний. Порівняльна характеристика статичного та динамічного балансу наведена у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика статичного та динамічного балансу

Ознака	Статичний баланс	Динамічний баланс
Мета складання балансу	Оцінка фінансово-майнового стану підприємства	Визначення фінансового результату
Форма балансового рівняння	$A = P$, де А - актив; П - пасив	$D - B = P$, де Д - доходи; В-витрати; П - прибуток
Користувачі балансу	Кредитори, потенційні інвестори	Власники, менеджмент
Інформаційна база	Дані інвентаризації	Дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку
Оцінка статей	За ринковими (продажними) цінами	За собівартістю
Порядок групування статей балансу	За ліквідністю (актив) і терміном погашення (пасив)	За стадіями обороту капіталу

За статичного або динамічного трактування має місце різне представлення у балансі активів, елементів пасиву та таких облікових об'єктів, як внесений капітал, резерви, витрати, доходи, амортизація, гудвіл, дебіторська заборгованість, кредитні, валютні ресурси, тощо.

Важливою навіть для сучасного трактування балансу є балансова теорія І. Шера, за якою баланс визнається центральною категорією обліку - «баланс початковий та баланс кінцевий складають альфу і омегу всього рахівництва». Шер І. запропонував прийняти рівняння балансу: Актив – Пасив = Капітал апріорі як математичний факт.

Відповідно всю систему рахунків І. Шер виводив з цього факту. За його теорією сутність кожного рахунку (як статті балансу) становить не оборот, а сальдо. Цільова спрямованість обліку за І.

Шером полягає у розрахунку капіталу, а не в обрахуванні фінансового результату. Сам баланс він розглядав, як інструмент розкриття кругообороту капіталу. За цією теорією з бухгалтерського балансу виводяться всі облікові положення – дві частини балансу актив і пасив визначають побудову активних та пасивних рахунків, які доповнюють баланс, утворюючи пов'язаний з ним подвійний запис – єдину бухгалтерську систему. Двостороннє поєднання рахунків, визначене балансом, використовується для групування змін у вигляді збільшення та зменшення, які відбуваються з активними та пасивними об'єктами бухгалтерського обліку.

Основу статичної балансової концепції складають періодична оцінка майна і перевірка достатності або недостатності отриманих грошових коштів від умовного продажу активів організації для погашення заборгованості перед кредиторами. Таким чином, мета статичного балансу полягає у захисті інтересів кредиторів. Всі розрахунки, згідно статичної теорії балансу, зводяться до підготовки звітності про майновий (фінансовий) стан підприємницької структури і її кредиторської заборгованості та визначення ймовірності банкрутства при одночасному задоволенні вимог кредиторів за рахунок продажу майна у поточних ринкових цінах.

Теорія статичного балансу розвивалася послідовно з XIII до XVIII ст. Остаточно сформовано наукову концепцію на початку XX ст. Вона є результатом розвитку юридичного напрямку й інвентарного (майнового) підходу в бухгалтерському обліку.

Для реалізації концепції статичного балансу було введено суто юридичний прийом «фіктивної (умовної) ліквідації». Відповідним є припущення, що періодично у завданому часовому інтервалі здійснюється інвентаризація активів власника, оцінка яких здійснюється за поточними ринковими цінами. Від розрахованої у такий спосіб вартості активів віднімається кредиторська заборгованість власника. Результат відображує поточну вартість чистих активів і ілюструє:

- рівень фінансової стійкості суб'єкту господарювання;
- рівень приросту чистих активів (капіталу власника) у порівнянні з відповідними показниками попереднього періоду.

Рівняння статичного балансу відповідає основному балансовому рівнянню і має вигляд:

$$\text{Актив} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (3.4)$$

Теорія статичного балансу уособлює пріоритетну роль балансу як елементу бухгалтерської звітності, у якому представлено об'єкти (статті), що оцінені статично на певну дату. При цьому виходять з того, що баланс порівняно із звітом про фінансові результати є більш

важливим. За цією теорією звіт про фінансові результати є динамічною складовою бухгалтерської звітності. За динамічною теорією більш важливим є звіт про фінансовий результат, порівняно з оцінкою фінансового стану на певну дату.

Розвиток ідей статичного і динамічного балансів забезпечив розробку концепції статико-динамічного балансу на основі поєднання статичних (активи, зобов'язання, капітал) і динамічних (доходи й витрати) показників. Балансовий звіт є системою балансових показників, що характеризують процес і результати господарської діяльності господарюючого суб'єкту станом на певний момент часу (або за певний період часу). Показник балансового звіту – це якісно однорідна величина, що має кількісне значення. Балансовий звіт як сукупність балансових показників характеризує лише одне однорідне явище з властивими йому особливостями (наприклад, фінансовий стан, фінансову стійкість, платоспроможність, ліквідність, економічну результативність (рентабельність) і т.і.).

Відповідно із сучасними тенденціями розвитку балансознавства та нормативного регулювання формування фінансової звітності у «чистому» вигляді динамічна балансова теорія не реалізується, хоча і залишається концептуальною основою МСФЗ та НП(С)БО України. Переважає герменевтичний так званий, змішаний підхід. Значний внесок у розвиток балансових теорій здійснили науковці німецької облікової школи. Цікавими є сучасні праці, що охоплюють як історичний аспект розвитку балансових теорій так і сучасну проблематику. Розуміння важливості дослідження сутності та перспектив розвитку балансових теорій покладено в основу спеціальних курсів, таких як «Балансоведення» та «Балансознавство» в окремих навчальних закладах. Доцільно ознайомитись з працями Й. Бетге «Балансоведение» та Ф. Обербрінкмана «Современное понимание бухгалтерского баланса» для більш ґрунтового опанування напрацювань науковців із зазначеної проблематики.

Прикладом використання змішаного, статико-динамічного підходу, до складання бухгалтерського балансу є вітчизняний бухгалтерський баланс, вимоги до складання якого регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності». Такий підхід науковцями сприймається неоднозначно, розглядається доцільність складання двох балансів, зміст яких залежить від поставленої мети, адже підходи до оцінки статей динамічного і статичного балансу вирізняються. При цьому вступає в дію принцип додатковості. Сутність цього принципу полягає у тому, що підвищення об'єктивності інформації, що одержано за одним об'єктом, призводить до втрати точності за іншим, залежним від попереднього. Відповідно,

одночасне розв'язання завдань - визначення фінансового результату та оцінка майна шляхом складання єдиного балансу, вважається неможливим. Ця проблематика є актуальною як для сучасної науки, так і для методології.

3.2. Сутність, проблеми та перспективи застосування оцінки за справедливою вартістю у контексті парадигми застосування МСФЗ та формування національної облікової парадигми

У сучасних умовах розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку на думку провідних науковців проблеми оцінки за справедливою вартістю в системі обліку та формування вартості підприємства потребують нагального вирішення. Без вирішення проблеми застосування справедливої вартості в системі обліку, з одного боку, неможливо уникнути негативного ставлення учасників ринку цінних паперів до облікової інформації як основи прийняття рішень, а з іншого боку, не можуть бути сформовані передумови розробки обліково-оціночного інструментарію як складової системи формування вартості підприємства.

Основним аргументом щодо необхідності застосування оцінки активів і зобов'язань за їх справедливою вартістю є те, що одержана на основі такого методу інформація має високу цінність для інвесторів та інших користувачів фінансової звітності, підтвердженої аудитором. Так, на думку багатьох науковців, справедлива вартість адекватно відображає інтереси учасників ринку в умовах непередбаченості зовнішнього середовища господарської діяльності.

Ведення бухгалтерського обліку з використанням справедливої вартості розширює інформаційне поле для оцінки реального фінансового стану підприємства, у порівнянні з веденням бухгалтерського обліку на основі використання концепції історичної вартості.

У міжнародних стандартах фінансового обліку поняття справедливої вартості знайшло застосування вперше у МСБО (IAS) 17 «Оренда» (цей стандарт замінено на стандарт МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда»). Також це поняття використовується стандартами IAS 16 «Основні засоби», МСФЗ [1-6]

(IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями»), МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу») інші. Використання оцінки за справедливою вартістю в МСФЗ науковцями пояснюється не скільки наявністю ґрунтовної теоретичної доказовою базою його переваг, але практичною необхідністю забезпечення справедливого уявлення про активи та зобов'язання компанії, що посилюється умовами глобалізації.

Сучасний етап розвитку концепції обліку за справедливою вартістю обумовлено процесами зближення і конвергенції нормативно – методологічних засад оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку на міжнародному рівні. Так, поширюється сфера застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку та звітності.

До 2011 році застосування оцінки за справедливою вартістю має відношення до окремих облікових об'єктів та статей звітності, що представлено різними стандартами. У 2011 році в результаті спільної роботи Ради по МСФЗ та Ради зі стандартів фінансового обліку США був випущений МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості».

Стандарт стосовно оцінки за справедливою вартості об'єднав всі розрізнені визначення і механізми оцінки в обліку за справедливою вартістю, що існували раніше. У ньому надано єдине визначення поняття «справедлива вартість» та сформульовані принципи її оцінки і вимоги щодо розкриття інформації про справедливую вартість у звітності. До 2011 року мала місце різниця у трактуванні ринкової вартості за американськими стандартами (GAAP) та трактуванням справедливої вартості за МСФЗ. Впровадженням МСФЗ 13 вирішено дискусійне питання про відмінності в поняттях ринковою і справедливою вартості.

Після впровадження МСФЗ (IFRS) 13, активно досліджувалось та надавалась оцінка результатів впровадження стандарту та впливу його застосування на підвищення якості фінансової звітності, наявність зворотнього зв'язку великих компаній з фінансовими регуляторами з питань, що стосуються стандарту.

За результатами досліджень проведених IASB, в кінці 2018 року було випущено огляд, в якому Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності заявила, що МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості» пройшов практичну апробацію. Відповідно зазначено можливість ствердження щодо корисності та необхідності МСФЗ для користувачів фінансової звітності. Також поряд з позитивною оцінкою зазначено наявність проблем, але акцентовано увагу на тому, що саме розширення практики застосування стандарту сприяє розв'язанню цих проблем. Також цей документ містить позицію щодо відсутності для суб'єктів додаткових витрат для здійснення оцінки за справедливою вартості. Для українських реалій ця позиція є небезперечною. Саме ускладнення процедури оцінки та значні витрати на її здійснення гальмують застосування оцінки за справедливою вартістю у вітчизняній обліковій практиці. У МСФЗ і українських Положеннях з бухгалтерського обліку у певних стандартах використовують різні види вартостей. Тому у вітчизняній практиці при трансформуванні звітності за стандартами МСФЗ

виникає необхідність уточнення (коригування) цих значень. При цьому як правило при проведенні таких коректувань необхідно проводити незалежну оцінку і залучати кваліфікованого консультанта – оцінювача. Для України такий суб'єкт оцінки як незалежний оцінювач є відносно новим. Оцінка для МСФЗ виконується відповідно до процедур, що визначені діючим законодавством України, на підставі договору з замовником. За результатами проведеної роботи оформляється звіт про оцінку для МСФЗ, який має повну юридичну силу для учасників угоди і користувачів звіту.

При приведенні показників фінансової звітності та методології її формування вітчизняними підприємствами у відповідність до вимог МСФЗ є необхідним дотримуватися вимог відповідних міжнародних стандартів. Таблицею 3.2 представлено МСФЗ та випадки у яких ці МСФЗ необхідно застосовувати.

Таблиця 3.2

МСФЗ як основа оцінки

Ситуація, що обумовлює здійснення оцінки	Стандарт та мета його застосування
1	2
оцінка необоротних активів при першому застосуванні	МСФЗ 1 (IFRS 1) «Прийняття міжнародної фінансової звітності вперше» Метою оцінки є відбиття справедливої вартості основних засобів компанії, яка вперше складає звітність у відповідності до МСФЗ для адекватної характеристики її майнового стану. Як правило, об'єктами оцінки виступають основні засоби й об'єкти незавершеного будівництва, якими володіє Компанія, а в окремих випадках - нематеріальні активи Компанії.
оцінка основних засобів, при виборі моделі обліку основних засобів по переоціненій вартості	МСБО 16 (IAS 16)
оцінка активів або інших показників при обліку договорів оренди (лізингу)	МСБО 17 (IAS 17)
оцінка інвестиційної (комерційної) нерухомості	МСБО 40 (IAS 40) «Інвестиційна нерухомість» Стандарти вимагають щорічної переоцінки об'єктів майна, призначеного для інвестиційних цілей.

Продовження таблиці 3.2

1	2
оцінка активів і зобов'язань компаній, що включаються в периметр консолідації, при обліку операцій по злиттю й поглинанню	МСФЗ 3 (IFRS 3)
оцінка фінансових активів і зобов'язань	МСБО 39 (IAS 32, IAS 39) «Фінансові інструменти» Оцінка проводиться для обґрунтованого відбиття фінансових вкладень Компанії відповідно до вимог МСФЗ.
для оцінки чистої вартості продажу й цінності використання при визначенні величини знецінення активів або одиниць, що генерують грошові кошти	МСБО 36 (IAS 36) «Знецінення активів» Оцінка проводиться з метою визначення величини знецінення окремого активу або бізнесу всієї Компанії у випадку погіршення економічних умов.
для оцінки ліквідаційної вартості основних засобів	МСБО 16 (IAS 16) «Основні засоби» У ряді випадків Стандарти вимагають щорічної переоцінки основних засобів Компанії із залученням незалежного оцінювача.
для оцінки необоротних активів, що утримуються для продажу	МСФЗ 5 (IFRS 5)
для оцінки можливої чистої вартості реалізації запасів	МСБО 2 (IAS 2)
для оцінки ліквідаційної вартості нематеріальних активів	МСБО 38 (IAS 38) «Нематеріальні активи» Оцінка проводиться для обґрунтованого відбиття нематеріальних активів Компанії відповідно до вимог МСФЗ.

В Україні останнім часом розвивається ринок консалтингових послуг до сфери якого, входить оцінка для цілей МСФЗ. Необхідність цієї оціночної діяльності зумовлена наступними обставинами.

Проблемним питанням стосовно оцінки, у тому числі і за справедливою вартістю, є її застосування за таким об'єктом як цілісний майновий комплекс або вартість бізнесу. Основною функцією бухгалтерського обліку є розвиток бізнесу, що безпосередньо пов'язано із сучасною концепцією вартісного маркетингу, яка набуває розвитку в кінці XX – початку XXI століття. Її сутність полягає в тім, що інтереси власників уособлюються у збільшені вартості «бізнесу». У

цьому зв'язку оцінка «бізнесу» як результат облікового спостереження, набуває надзвичайної актуальності.

В Україні оцінка різних об'єктів визначається у відповідних правилах (стандартах) обліку для кожного виду активів за різними ситуаціями.

Поширеною за національними стандартами є оцінка за справедливою вартістю. Справедлива вартість – це сума за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Оцінка за справедливою вартістю застосовується в таких операціях, як безоплатне одержання активів, обмін активів, а також регламентується по відношенню до окремих об'єктів обліку.

Значна увага вітчизняними дослідниками приділяється оцінці за справедливою вартістю об'єктів обліку в сфері сільського господарства, що пов'язано з широким використанням цього підходу у МСФЗ 41 «Сільське господарство» та національному П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У вітчизняних стандартах поняття справедливої вартості визначається п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», за яким справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. В П(С)БО 19 також представлені визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки - експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дискontована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтунання не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дискontованою сумою не суттєва (менше 5% номінальної суми)

Продовження таблиці 3.3

1	2
3. Запаси	-
3.1. Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку) виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Основні засоби	-
4.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість - відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості - оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості)
9. Несприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

Для виокремлення факторів генерування й руйнування вартості підприємства слід використовувати принцип превалювання сутності над формою, виходячи із розуміння сутності якого окремі дослідники розглядають справедливу вартість як облікову категорію.

Таким чином, в якості основи для оцінки вартості підприємства повинен використовуватись пріоритет змісту факторів генерування й руйнування вартості над їх юридичною формою, що на сьогодні лише частково знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку.

Для оптимізації оцінки за справедливою вартістю окремими авторами в наукових працях пропонується розробити методiku її застосування для активів та зобов'язань підприємств, щодо яких відсутній активний ринок. Також необхідним є більш детальне тлумачення наданого у МСФЗ поняття «активний ринок». Ця проблема є актуальною для українських підприємств, оскільки рівень розвитку національного ринку цінних паперів не дозволяє ефективно реалізовувати механізм справедливої вартості, підвищуючи суб'єктивність справедливої оцінки при її застосуванні вітчизняними підприємствами.

Діюча методологія обліку не забезпечує достовірного відображення змін вартості активів та зобов'язань з точки зору їх впливу на вартість підприємства. Для цілей формування та оцінювання вартості підприємства методологія відображення оцінки складових вартості підприємства на рахунках бухгалтерського обліку повинна бути переглянута з метою утворення інформаційних потоків, що на основі зворотних зв'язків забезпечать процеси оцінки вартості підприємства та її відображення у звітності для управління стратегією господарської діяльності.

ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Надати характеристику статичного балансу.
2. Надати характеристику динамічного балансу.
3. Переваги та недоліки динамічного балансу.
4. Переваги та недоліки статичного балансу.
5. Перспективи розвитку та застосування статичного балансу.
6. Перспективи розвитку та застосування динамічного балансу.
7. Перспективи розвитку та застосування статико-динамічного балансу.
8. Сутність оцінки за справедливою вартістю.
9. Проблеми та перспективи використання оцінки за справедливою вартістю в Україні.
10. Розвиток балансових облікових теорій сучасними вітчизняними науковцями.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Автором балансової теорії, відповідно до якої бухгалтерський баланс є наслідком подвійного запису, є:

- а) О.М. Галаган;
- б) Е. Шмаленбах;
- в) М.С. Лунський;
- г) І.Ф. Шер;
- д) правильної відповіді не зазначено.

2. Яка національна наукова школа розглядала баланс, як рівність прав і обов'язків господарюючих суб'єктів:

- а) німецька;
- б) французька;
- в) італійська;
- г) англо-американська;
- д) правильної відповіді не зазначено.

3. В основі динамічної балансової теорії:

- а) оцінка активів;
- б) оцінка внесеного капіталу;
- в) вірна відповідь відсутня;
- г) оцінка фінансового результату;
- д) всі відповіді вірні.

4. В основі статичної балансової теорії:

- а) оцінка активів;
- б) оцінка внесеного капіталу;
- в) вірна відповідь відсутня;
- г) оцінка активів та пасивів на дату звітності;
- д) правильної відповіді не зазначено.

5. У міжнародних стандартах фінансового обліку поняття справедливої вартості знайшло застосування вперше у:

- а) МСБО (IAS) 17 «Оренда»;
- б) IAS 16 «Основні засоби»;
- в) МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу»;
- г) (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями»;
- д) всі відповіді вірні.

6. Який Міжнародний стандарт надає єдине визначення поняття справедлива вартість:

- а) МСБО (IAS) 17 «Оренда»;
- б) IAS 16 «Основні засоби»;
- в) МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу»;
- г) (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями»;
- д) (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості».

7. У яких вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку розкривається поняття справедливої вартості:

- а) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- б) ПСБО 9 «Запаси»;
- в) ПСБО 19 «Об'єднання підприємств»;
- г) ПСБО 30 «Біологічні активи»;
- д) всі відповіді вірні.

8) Прийняття балансового рівняння: Актив – Пасив = Капітал апіорі як математичного факту запропонував:

- а) І. Шер;
- б) Е. Шмаленбах;
- в) К. Шмальц;
- г) Г. Нікліш;
- д) правильної відповіді не зазначено.

9. Які балансові теорії спричинили вплив на сучасну облікову методологію:

- а) статична та позитивістська;
- б) динамічна та органічна;
- в) персоналістична та інституціональна;
- г) абсолютного, номінального балансу;
- д) статична та динамічна.

10. Статичний баланс забезпечує:

- а) оцінку майна;
- б) визначення фінансового результату;
- в) оцінку бізнесу;
- г) оцінку ефективності господарської діяльності;
- д) правильної відповіді не зазначено.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

1. Зазначити підхід до інтерпретації статей звітності та окремих облікових об'єктів відповідно до юридичної або динамічної балансових теорій; скласти таблицю.

Інтерпретація окремих об'єктів обліку:		
	Статика	Динаміка
1	2	3
Витрати		
Доходи		
Організаційні витрати		
Амортизація		

Продовження таблиці

1	2	3
Ліквідаційна вартість при розрахунку амортизації		
Відображення гудвілу у балансі		
Побудова обліку запасів		
Дебіторська заборгованість		
Цінні папери		
Грошові кошти в іноземній валюті		
Витрати майбутніх періодів		
Внесений власниками капітал		
Резерви		
Кредити		
Кредиторська заборгованість		
Доходи майбутніх періодів		

2. Підготуватись до семінару – диспуту «Переваги та недоліки балансових теорій». Обрати одну з теорій та підготуватись до наведення аргументації у процесі наукової дискусії щодо відстоювання базових позицій цієї теорії та критики інших.

3. Відповідно до напряму дисертаційного дослідження визначити проблемні аспекти застосування оцінки за справедливою вартістю в контексті застосування МСФЗ та здійснення аудиторських процедур.

4. Охарактеризувати внесок вітчизняних науковців у розвиток теорії та методології обліку відносно оцінки, як елементу методу бухгалтерського обліку.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[1-8; 9; 11; 13; 16; 17; 19; 26; 28; 29; 44; 52; 53; 54; 58; 59; 60; 61; 66; 69; 71; 82; 88; 90; 95; 109 - 114; 124; 125; 144]

РОЗДІЛ 4: ВПЛИВ ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ НА СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ

4.1. Історичний аспект становлення та розвитку економічних відносин та їх вплив на формування і реалізацію облікових теорій, концепцій і парадигм

4.2. Взаємозв'язок економічних і облікових теорій. Інституціоналізм та його вплив на сучасні облікові теорії, концепції, парадигми

4.3. Теорія фізіократів та її вплив на формування сучасної облікової парадигми

4.4. Філософія сталого розвитку та її вплив на сучасні облікові теорії, концепції, парадигми та облікову методологію

4.5. Інтегрована звітність у контексті забезпечення сталого розвитку

4.1. Історичний аспект становлення та розвитку економічних відносин власності та їх вплив на формування і реалізацію облікових теорій, концепцій і парадигм

Облік у період виділення та відокремлення з общини сімейно-індивідуальних господарств формувався як реєстрація господарських фактів в окремому господарстві для власних потреб у натуральних вимірниках. Поступово виник особливий вид економічних стосунків – це обмін дарами, який відбувався за межами общини, що пов'язував між собою багато сусідніх общин. Саме обмін зумовив виникнення подвійного запису як відображення вибуття одного продукту і появи іншого, з виділенням із загальної маси товарів особливого товару – грошей, які в обліку знаходять відображення міри вартості власності.

З розширенням торгових відносин з'явилася потреба на основі права власності об'єктів на будь-який момент відображати ринковий стан господарства, що зумовило необхідність ведення рахунків власності (становлення принципу реалізації та індивідуалізації права власності в господарстві). Виникли рахунки, на яких відображали стан та зміни стану об'єктів господарювання, тобто саме в цей період і виникло рахунковедення. Вимоги до такого відображення господарських фактів майнового характеру законодавчо закріплено у всіх історично відомих суспільних формаціях – державних, муніципальних тощо з часів появи власності. Саму появу подвійного запису пов'язують з виникненням рахунку «капітал». На думку Я.В. Соколова [109], подвійний запис виник саме тоді, коли до

Головної книги невідомі бухгалтери Давнього Риму внесли рахунок «капітал». Однак ще не одне століття потрібно було людству, щоб закласти основи бухгалтерського обліку як наукової дисципліни.

Бурхливий розвиток господарського життя, кількісне та якісне збільшення торгових і банківських операцій, ускладнення облікових процесів призвело до того, що обов'язки з ведення бухгалтерського обліку починають переходити від власника до людини зі спеціальною професією, для якого це заняття є основним.

Особливим видом приватної власності є капіталістична. За своїм економічним змістом вона принципово відрізняється як від рабовласницької, так і від феодалної власності. Суть капіталістичної власності характеризується: наявністю в суспільстві найманих працівників – людей, відокремлених від засобів виробництва; наявністю в суспільстві капіталістів – людей, які володіють майновим і грошовим багатством, що використовується як капітал; товарним способом поєднання найманих працівників із засобами виробництва. В умовах капіталістично-товарного виробництва виникла потреба доведення свого права власності на об'єкт після обміну або продажу. Саме це зумовило формування запитів господаря-власника щодо такого ведення рахунків бухгалтерського обліку, яке б відповідало вимогам відображення виробничих і суспільних відносин, тобто не лише відображення власності господарюючих суб'єктів, а й наділення обліку доказовою силою (фіксація належності майна на правах власності).

Період зародження й розвитку капіталістичного способу виробництва характеризується юридичними підходами до розуміння сутності та ведення бухгалтерського обліку. Вперше спробу юридичного підходу до трактування бухгалтерського обліку, як стверджує Я.В. Соколов, здійснив у 1522 році в Іспанії Дієго Дель Катілло, що пов'язує із запровадженням принципу персоніфікації в обліку. Важливим є розмежування між власністю підприємства і власністю його господаря як фізичної особи, що здійснено у Нідерландах у 1625 році Якобом Ван Дер Шуєром. До певного моменту у різних країнах держава не втручалась у порядок ведення купецьких справ та їх письмове відображення. З розвитком міжнародних торговельних відносин держава почала проявляти інтерес до купецьких справ, що й зумовило формування господарського права і відповідно розуміння необхідності державної регламентації обліку та її реалізації.

Заслугує на увагу формування регламентації обліку у центральній Європі з точки зору інтересів користувачів облікової інформації. У ґрунтовному дослідженні сутності бухгалтерського

балансу (в контексті формування балансу і цільової сутності та цільового функціонального навантаження бухгалтерського обліку) Франк Обербринкманн [83] висвітлює генезис регламентації ведення обліку та формування звітності у Західній Європі. Державне регулювання обліку пов'язується ним із становленням торгового права. У XVII ст. у Франції держава починає регулювати господарську діяльність і, зокрема, регламентувати ведення обліку для запобігання банкрутства та фінансових зловживань, пов'язаних із цим. У свою чергу такий нормативний документ як *Ordonnance de Commerce* - Кодекс Саварі (1673 р.) посилив правопорядок, захищаючи інтереси інвесторів. Аналіз концепції, покладеної *Ordonnance de Commerce*, здійснив Шмаленбах. Його висновки полягають у тому, що до виходу цього нормативного документа основним завданням обліку було обчислення фінансових результатів. В умовах панування приватної власності балансове узагальнення за даними інвентаризації реалізовувало лише контрольну функцію. Достатньо цікавим є висновок Жака Саварі про те, що звітність складається для виявлення фінансових результатів (прибутків або збитків), а також слугує для інформування про господарську діяльність підприємства та з'ясування вартості його майна. Відповідно до завдань обліку (забезпечення збереження майна власників, контроль як засіб ефективного управління підприємством, квантифікація фінансового результату, перерозподіл ресурсів на макрорівні), на його думку, вони не мають ієрархії, а інформація є цінною лише за умови можливості реалізації цих завдань за сукупністю. У цей період сформувався основний інформаційний запит саме партнерів по бізнесу (що пов'язано з поширенням корпоративної власності). Шмаленбах вважав помилковим і неможливим поєднання облікових завдань (дуалізм), а саме визначення вартості активів і обчислення фінансових результатів з метою їх розподілу.

Подальшого розвитку концепція формування балансу набула у Загальному земельному укладанні Пруссії ALR (1794 р.). Однак конструктивно його відмінність від нормативного документа *Ordonnance de Commerce*, що став підґрунтям для його розробки, полягає в тому, що прибуток розглядається як сума, можлива до розподілу між власниками. Такий підхід пов'язується з інформаційним запитом, зумовленим бурхливим розвитком корпоративних стосунків. Проте на відміну від сучасного розуміння юридичної та бухгалтерської практики, в той час товариства створювались на обмежений період або для реалізації конкретної мети (концесії). Це зумовлювало можливість і доцільність обрахування прибутку за весь період і відповідало вимогам щодо складання балансу при закритті товариства.

Наступним документом в історії регламентації обліку Франції був Code de Commerce (1808 р.), виникнення якого пов'язано із збільшенням зловживань у фінансовій сфері. Цей документ було розроблено на підставі Ordonnance de Commerce, але саме він передбачав більш жорстку регламентацію вимог до його дотримання.

В 1797 р. Едмонд Дегранж визначив бухгалтерський облік, як юридичну науку, а в 1840 р. французький автор Іполит Ваньє висунув тезу, яка у подальшому стала підвалиною всіх юридичних теорій обліку: рахунки ведуться не від імені власника, а від імені господарства. При цьому, згідно персоналістичної теорії, предметом обліку виступав договір або, точніше, зобов'язання суб'єктів господарювання, про що писав Франческо Вілла (1864 р.). Юридична інтерпретація бухгалтерського обліку була пов'язана також з тим, що у судах документи розглядали та трактували юристи. Лише з XIX ст. бухгалтерський облік почали відносити до області економічних наук. Про це писав Джузепп Кріппа (1838 р.), Фабіо Беста (1891 р.), а у Росії – У.І. Арнольд (1809 р.), І. Ахматов (1809) та інші. В XX сторіччі економічне направлення стає визначальним, хоча юридична теорія використовувалась при викладанні бухгалтерського обліку, оскільки вважалось, що вона дозволяє найбільш легко та швидко познайомити початківця бухгалтерського обліку з елементарною архівною технікою.

У 1848 р. у Франкфурті на Майні було створено комісію з розробки єдиного для Німеччини законопроекту Загального німецького торгового укладання ADHGB. У цьому документі було обґрунтовано принципи безперервності обліку, обов'язковості його ведення та документування. Саме в цьому проекті вперше було закладено вимоги до самоінформування не лише в інтересах підприємців, але спрямування інформування на захист інтересів кредиторів (третьох осіб) і профілактику банкрутства. У 1861 р. було затверджено законодавчий документ ADHGB, де було зазначено також положення про те, що захист інтересів учасника товариства, що не веде справ, реалізується через право на інформацію і право на звіт товариства, що складається за даними бухгалтерського обліку і балансу. Ідею захисту інтересів різних осіб було реалізовано вимогою оформлення правовідносин і захисту інтересів кредиторів. Це було визначено законодавчою метою бухгалтерського обліку та балансу (чому відповідає статична балансова модель).

У 1857 році вийшов Пруський проект, який регулював розрахунок прибутку торгових товариств. Ст. 108 зазначено, що прибуток чи збиток обчислюється на підставі інвентаризації та балансу. Проте з метою розподілу прибутку визначається лише

реалізований фінансовий результат (прибуток зменшується на суму, на яку поточна вартість активів перевищує вартість за цінами придбання). Положення ст. 96-113 регулювали внутрішні стосунки учасників товариства між собою та кожного учасника з товариством. Так, ст. 108 було зазначено право кожного власника на необмежений доступ до інформації, а також на перевірку порядку ведення облікових книг і складання звітів. У разі необґрунтованої відмови в розподілі прибутку між власниками ст. 110 передбачала нарахування процентів і розподіл прибутку, що залишився за кожним з учасників. Також ст. 111 було заборонено виключати члена товариства з розподілу прибутку за зговором інших учасників. Таке трактування передбачало для учасників товариства, яких вирахували, продовження ведення справ з метою подальшого захисту їхніх інтересів.

Окремі суперечливості в позиціях Пруського проекту щодо застосування оцінки (динаміка або статика) пов'язані з необхідністю захисту інтересів як власників, так і кредиторів. Так, вже на той час склалася думка про те, що орієнтування на визначення поточної вартості майна більше відповідає інтересам кредиторів, проте, для самоінформування підприємців прийнятнішою є оцінка за поточними цінами. Тому в основу цього законопроекту було покладено подвійний масштаб оцінки, що певною мірою дає можливість реалізувати переваги й уникнути недоліки різних підходів. Важливою особливістю цього періоду розвитку обліку в Німеччині (даний підхід залишився і дотепер) є врахування при прийнятті рішень щодо методології обліку методу формування статутного капіталу, що безпосередньо пов'язано з інтересами кредиторів.

Пізніше у 1877 році Дж. Чербоні обґрунтував концепцію, що базується на двох принципах: персоналістичність – за кожним рахунком безумовно має стояти особа або група осіб (без чого не можна відкрити рахунок) та дуалістичність – сальдо рахунка власника має дорівнювати сальдо сукупного рахунка агентів (працівників підприємства, які матеріально відповідальні) та кореспондентів (зовнішніх по відношенню до підприємства фізичних та юридичних осіб, з якими ведуться розрахунки). За цим твердженням основний рахунок підприємства – це рахунок власника або адміністратора. Отже, за таким підходом більш повно реалізується контрольна функція обліку відповідно до захисту майнових інтересів власника. Персоніфікація дозволяла на будь-який момент визначити хто, кому і скільки заборгував. Реалізація принципу персоніфікації унеможливило ведення рахунків, які не ідентифікуються з конкретними особами, зокрема прибутків, витрат тощо.

У своїх дослідженнях Я.В. Соколов [107, 108] обґрунтовано доводить, що в основі становлення облікових теорій лежить аналіз парадоксів обліку, як чинників їх формування. Одним із таких парадоксів є те, що власник на підставі аналізу бухгалтерської звітності лише одержує інформацію про результати діяльності і не має достатньо інформації для прийняття рішень на майбутнє. Зародження облікової науки пов'язується багатьма науковцями із становленням і розвитком національних облікових шкіл, в межах яких формувалися різні течії.

У розвитку французької облікової школи на перших етапах переважав юридичний напрям, але в подальшому під впливом проникнення американських ідей поширюється й економічний. З огляду на це цікавим є розуміння капіталу як об'єкта обліку представниками обох напрямів французької облікової школи. Леон Батардон розглядав суму капіталу як кредиторську заборгованість перед власником. Сума капіталу, на його думку, мала залишатись незмінною, а прибуток розглядався як відсотки на капітал. Економічний напрям у Франції було представлено чотирма підходами: перша виводила облік з поняття капіталу, друга – з категорії вартості, третя – з господарських операцій або фактів господарського життя, четверта – з визначення підприємства. В результаті аналізу співвідношення між обліком та правом Ш. Пангло дійшов висновку, що інтерпретація першого як продовження другого є помилковим. Такі юридичні поняття як майно, право власності в бухгалтерському обліку мають абсолютно інший зміст. Він вважав право базисом, а облік надбудою і заперечував тотожність обліку та права. Саме тому дуже важливим є його висновок щодо змістовної інтерпретації бухгалтерії та її зв'язку з політекономією, тому що бухгалтерський облік є прикладною політекономією. Політекономія вивчає капітал, а всі категорії бухгалтерського обліку мають бути похідними від нього. Позитивним є те, що саме Ш. Пангло відповідно до розуміння бухгалтерського обліку як інструменту для постійного вимірювання, а також для з'ясування чинників впливу на ці зміни поставив запитання, чи весь капітал обліковується саме тому, що найважливіший капітал – людський не знаходить відображення в системі рахунків? За економічного трактування обліку представника французької облікової школи Дюмарше, – всі рахунки виводяться з елементарної «клітинки» первинного рахунка капіталу, похідними від якого є решта рахунків.

На протигагу прибічники економічного напрямку вважали, що насамперед обліковувати слід обсяг і склад майна, а не права й обов'язки осіб, що беруть участь в господарському процесі. Бухгалтерський облік як науку започаткував Франческо Вілла саме

поєднанням юридичних та економічних цілей обліку. Але в подальшому спроби поєднання економічних і юридичних аспектів не були результативними, бо господарські операції кваліфікували або як економічні, або як юридичні, тобто операції, що регулюються цивільним або адміністративним правом.

Таким чином, напрями розвитку рахунковедення – юридичний та економічний – суттєво впливають і на сучасну методологію обліку. Сутність юридичного напрямку полягає у тому, що облік – це реєстрація прав і обов'язків власника, а центром облікової системи є рахунок «Капітал».

Об'єктивно будь-яка господарська операція має як економічний, так і юридичний зміст та наслідки, що слід враховувати при обґрунтуванні методологічних підходів та розробці методичного забезпечення обліку.

4.2. Взаємозв'язок економічних і облікових теорій. Інституціоналізм та його вплив на сучасні облікові теорії, концепції, парадигми

На становлення сучасної облікової парадигми спричиняє суттєвий вплив інституціональна облікова теорія.

Обліковий інституціоналізм – це напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, який в пострадянських країнах виник на початку XXI-го століття, що передбачає застосування інституційної теорії та її методологічного інструментарію при вирішенні облікових проблем та аналізі змін національної системи бухгалтерського обліку.

Економічна теорія є базисом для розвитку бухгалтерського обліку. Так, на думку Т.Г. Камінської [40] застосування інституціонального підходу до розвитку облікової науки пояснюється такими обставинами: економічна теорія є методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь – які її зміни впливають на теорію бухгалтерського обліку; практика обліку знаходиться безпосередньо у сфері розвитку економіки. Розвиток економіки на сучасному етапі характеризується залежністю від глибини та якості інвестиційних та інноваційних процесів, що визначає посилення значення облікового супроводження інноваційних та інвестиційних процесів.

Інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим інституціям. Такий підхід передбачає використання економічної теорії в якості відправного пункту для подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Інституціоналізм дозволяє ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності

підприємства шляхом виділення трансакційних витрат та розширити межі бухгалтерських досліджень. Завдяки інституційній теорії в бухгалтерському обліку виникла нова категорія – трансакційні витрати, що дозволило розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі у суспільстві – в соціальному інституційному середовищі.

В основі політики урядів окремих високорозвинених країн покладено неолібералізм, на розвиток якого спричинили вплив ідеї створення «соціально-ринкової» економіки, що дає можливість поєднати ринкові принципи з принципами соціальної рівності. Основою такої економіки є конкуренція, приватна власність та перерозподіл національного доходу з метою забезпечення соціальної справедливості. Проте за цими підходами, система приватної власності залишається головною умовою економічної свободи й конкуренції. Доки контроль над власністю розподілено між багатьма, незалежними один від одного, суб'єктами, доти ніхто, у тому числі й держава, не матиме над ними абсолютної влади. У процесі дослідження сучасної парадигми розвитку бухгалтерського обліку Г.Г. Кірейцев зазначає, що: «...вибір економічної моделі для створення механізмів ринкової трансформації і господарювання, враховуючи відсутність теоретичних розробок вітчизняних вчених та некритичне ставлення до напрацювань теоретиків Заходу, обмежувався так званим «Вашингтонським консенсусом»... Положення консенсусу спрямовані на глобалізацію економіки, яка ґрунтується на інтересах власників капіталів...». Відповідно за Г.Г. Кірейцевим [42], реформування бухгалтерського обліку у нашій країні спрямоване саме на реалізацію інформаційного забезпечення власників капіталів. Саме це є ідеологічною основою міжнародних стандартів обліку, які стали базовими для розробки національних стандартів обліку. Основою побудови ефективної облікової системи є її адекватність обґрунтовано обраній економічній моделі розвитку економіки та суспільства. У цьому зв'язку при здійсненні досліджень з розвитку обліку є доцільним розглянути базові концепції сучасної економічної теорії та їх вплив на становлення та розвиток облікових теорій, концепцій та парадигм.

Інституціоналісти визнають обмеженість ринкового регулювання економіки і виступають за впровадження суспільного контролю». Відповідно, бухгалтерський облік та аудит, як інститути високоорганізованої економіки, мають забезпечити не лише інформаційні запити власників капіталу, але й потреби суспільного контролю ринкової економіки. У цьому є певна суперечливість сучасного етапу розвитку обліку в нашій країні: розробка та впровадження національних стандартів фінансового обліку

спрямовано на потреби інформаційного забезпечення захисту інтересів власників капіталу, що не достатньо враховує потреби суспільного контролю ринкової економіки. Ця проблема посилюється ще й обмеженим розумінням капіталу, лише як засобів праці (або коштів на їх придбання).

Сучасний період (постіндустріальне суспільство, становлення інформаційної економіки, процеси глобалізації) зумовлюють суттєві зміни суспільного способу виробництва, а саме відносини капіталістичної власності. Ці зміни стосуються як виникнення нових об'єктів (методи організації праці, наука, інформація), так і радикальних змін в суб'єктах власності. Стосовно еволюції об'єктів її напрямком є соціалізація, а стосовно розвитку юридичної власності, тобто суб'єктів, спостерігаються такі діалектично-суперечливі тенденції, як процес певної деперсоніфікації власності (перехід власності до юридичних осіб), з іншого боку посилення персоніфікації власності через механізм придбання акцій працівниками підприємств. Також отримала поширення тенденція відокремлення капіталу-власності від капіталу-функції. У сучасних умовах зростає дезінтеграція таких прав власника, як володіння, розпорядження та користування. Економічна теорія прав власності та нова категорія «трансакційні» витрати є основою інституціоналізму.

Рональд Коуз у своїх працях «Природа фірми» (1937) та «Проблеми соціальних витрат» (1960) визначив та запровадив у науковий обіг таку категорію, як трансакційні витрати (витрати на пошук інформації про ціни, попит, пошук партнерів, укладання контрактів тощо), тобто всі витрати, пов'язані з обміном та захистом прав власності. Прихильники теорії інституціоналізму поняття «власність» замінили на «право власності». Права власності є не що інше, як певні «правила гри», санкціоновані суспільством. Особливістю теорії права власності є те, що категорія власності виводиться з проблеми обмеженості ресурсів. Власність, як юридично-правова категорія, відображає майнові відносини, свідомі, вольові взаємозв'язки юридичних і фізичних осіб з приводу привласнення благ, що закріплюються системою відповідних прав власності.

Науковці, у процесі розгляду сутності та функціонального навантаження обліку й аудиту, у контексті агентської теорії, порівнюють інтереси груп осіб, представлених у системі управління фірмою, а саме – власників і найманих управлінців – зазначають, що невідповідність інтересів безпосередньо зумовлена тим, що першим належить право власності, а другим право оперативного управління. При цьому ключовим є право розпорядження, яке реалізується разовими стратегічними рішеннями. Право оперативного управління

делеговано власниками адміністрації, але має бути спрямовано на забезпечення їхніх інтересів. Ця проблема (пом'якшення суперечностей) безпосередньо пов'язана з посиленням контрольної функції обліку й розвитком аудиту.

Зміст економічних відносин власності у своїй сукупності складають повноваження власника, тобто правомочності. Саме правомочності та їх реалізація є об'єктами бухгалтерського обліку та предметом аудиту.

Ідеологія ринкових перетворень економіки України тяжіє до неокласичної економічної теорії – монетаризму, основний принцип якого полягає в тому, що альтернативи ринковому механізму не існує. Відновлення класичного ринкового господарства пов'язувалося з денаціоналізацією та персоніфікацією (що стосується також землі). Однією з основних доктрин монетаризму є положення про те, що нормальне функціонування ринків забезпечує природний рівень використання ресурсів, у тому числі трудових, тому проблема безробіття не може бути вирішена урядом і є природною. Хоча політика монетаризму та реалізація інших неокласичних доктрин в окремих країнах забезпечили розв'язання проблем їх розвитку, проте це не спостерігається в Україні.

Сучасні облікові теорії не повною мірою враховують тенденції еволюції власності як стосовно об'єктів, так і суб'єктів власності. Об'єктам власності (наприклад, інтелектуальна власність) приділяється увага науковцями, які досліджують облікову проблематику, проте проблемам облікового забезпечення еволюції власності у напрямку її соціалізації приділяється недостатньо уваги. Предметом наукових досліджень у сфері обліку та аудиту залишається проблематика інформаційного забезпечення соціально – відповідального бізнесу, управління соціальними витратами, тощо.

4.3. Теорія фізіократів та її вплив на формування сучасної облікової парадигми

Вітчизняні науковці економісти - аграрники, що досліджують проблематику розвитку сільськогосподарського виробництва та інформаційного забезпечення управління в аграрній сфері є прибічниками доктрин фізичної економії. В останні роки проблематиці розвитку аграрного обліку, з позиції філософії фізіократів приділив значну увагу В.М. Жук [38] . Цим науковцем, на базі розвитку напрацювань попередників розроблено фізіократичну доктрину розвитку бухгалтерського обліку. Він доводить, що саме пошук шляхів виходу з періодичних криз світової економіки збільшує прибічників дослідження і примноження ідей і доктрин фізичної економії.

В.М. Жук дослідив вплив фізіократичних ідей на розвиток бухгалтерського обліку.

Базовим для фізіократів є постулат стосовно єдиного джерела створення доданої вартості (енергія космосу та земельні ресурси). Фізіократи вважали, що землеробство виробляє все, що може бути бажане для людського життя та поклоніння Богам, але для того, щоб здійснити цю місію має бути підтримка з боку капіталу та праці. Звідси єдиним «плідним» класом ранні фізіократи вважали селянство (що не зіставлялось ними із землевласниками).

Важливим на думку сучасних прибічників філософії фізіократів є те, що ранні фізіократи відстоювали як джерело багатства сферу виробництва, а не обміну.

Найбільш суттєві теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XIV–XX століття нашої ери, починаючи з Л. Пачолі – 1494 р. та найбільш суттєвий вклад в економічну теорію та правове обґрунтування бухгалтерського обліку як науки внесли науковці, які були прибічниками фізіократичної доктрини розвитку економіки. Щодо аграрного виробництва, дуже вагомими є результати дослідження В.О. Шевчука [129], який стверджує необхідність розмежування чинників та джерел економічного зростання. До першоджерел економічного зростання він відносить природу і людину, а капітал та технічний прогрес – це вторинні, тобто є не джерелами, а чинниками. Крім цього важливим є поділ праці на фізичну (яка є чинником) та розумову (яка є джерелом).

Фізіократами вперше поставлено завдання організації уніфікованого обліку та звітності в державі як дієвого інструменту управління у справі примноження доданої вартості в національному масштабі. Крім того, саме фізіократи вперше акцентували увагу на специфіці облікового забезпечення землеробства, як єдиної, унікальної у взаємодії з природою галузі економіки, що створює абсолютну додану вартість.

В.М. Жук [38] на підставі вивчення та узагальнення праць ранніх фізіократів, що приділяли увагу обліку, зокрема, праць Ф. Кене акцентує увагу на тому, що у рослинництві (землеробстві) першочерговими об'єктами обліку є витрати і доходи та виокремлює у доходах, дохід землевласника та частку доходу, що покриває витрати. Дуже важливим і для сьогодення є висновок ранніх фізіократів щодо необхідності обліку і контролю спрямування та використання частки доданої вартості на поліпшення землі. Так, за теорією фізичної економії землі, як ключового фактору створення абсолютної доданої вартості, має бути як мінімум компенсована втрата родючості, а в ідеалі – направлення вагової частини доходу в родючість землі,

привело б до збільшення продуктивності і прибутку в галузі. Проте в економічній теорії не має поняття амортизації землі (як економічного фактору), оскільки припускається, що термін її використання невідомий та її придбання її за гроші не показує її істинної цінності. В Україні в сучасних умовах проблема посилюється нерозвиненістю ринку землі та грошової оцінки землі і припущення, що земля не втрачає родючості. В умовах відсутності контролю за дотриманням науково обґрунтованих сівозмін та зосередження уваги користувачів землі на тимчасових засадах оренди на вирощуванні найбільш рентабельних культур таких як соняшник, кукурудзяне зерно проблема посилюється. Напрямі її розв'язання на думку науковців та практиків у впровадженні системного екологічного контролю та в його межах запровадження обов'язковості складання і періодичного оновлення «Екологічного паспорту поля».

З точки зору програм раціонального використання земельних ресурсів повинно бути передбачено проведення моніторингової діяльності підприємств. Моніторинг представляє собою систему регулярних спостережень в просторі та часі, що дає інформацію про стан навколишнього середовища з ціллю оцінки попереднього, теперішнього та прогнозу майбутніх параметрів навколишнього середовища, які мають значення для людини. Основним інструментом моніторингової діяльності в області земельних ресурсів є «Екологічний паспорт поля». Однак, на сьогоднішній день такий документ відсутній. З розвитком ринку землі виникає необхідність обґрунтування теоретичних засад та розробки методології обліку земельних ресурсів та земельних відносин, що є важливим напрямом подальших наукових досліджень у сфері методології, організації та методики обліку.

Ранні фізіократи визначили вперше в економічній науці:

- ключову роль обліку в підготовці та прийнятті управлінських рішень в управлінні державою (чи галуззю економіки);
- особливості (спеціалізацію) обліку у сільськогосподарській галузі, що має особливу (природну) технологію виробництва, використання худоби та необхідність покриття витрат з виснаження землі і здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості.

В останні роки суттєво відновився інтерес дослідників до позицій фізіократів, що пов'язується із відповідністю позицій фізіократів базовими категоріями концепції сталого розвитку, що поступово перетворюється у сучасну філософію суспільного розвитку.

На думку сучасних науковців – аграрників, фізіократичне бачення завдань, предмета та об'єктів бухгалтерського обліку є теоретичною основою побудови за сучасних умов нової (або

оновленої) парадигми в цілому та аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку зокрема.

Важливими складовими формування облікової моделі, що відповідає концепції фізіократів, є:

- інформаційне забезпечення прийняття рішень за пріоритетністю в організації обліку найважливіших багатств (люди, земля, худоба) (виділення нових об'єктів обліку соціального та природно-ресурсного потенціалу);

- регламентація обліку витрат і доходів, з включення до обов'язкових витрат у землеробстві фактору оновлення родючості землі (через механізм капіталізації) з метою доказовості фізіократичних ідей та підтримки державою землеробства.

Ці ідеї мають відношення до ранніх фізіократів, проте проблема, поставлена ними, не вирішена і дотепер. Ця ситуація обумовлена невідповідністю інтересів суспільства, що приймають рішення щодо методології обліку в умовах зростання капіталу та глобалізації економіки (інтересів власників промислового та фінансового капіталу) і інтересів дрібних фермерів та власників аграрного бізнесу. Відповідно ідеї ранніх фізіократів не знайшли відклику і не були реалізовані щодо облікової методології.

В XIX столітті яскравим представником української науки, прибічником теорії фізіократів був Сергій Подолинський [98], який доповнив науковий апарат фізичної економії та поставив перед обліком нові орієнтири. Подолинський вважав, що головним джерелом доданої вартості в економіці є здатність землі та праці продуктивно використовувати енергію Землі та Сонця, що в ті часи споживалася землянами тільки через продукцію землеробства. У Подолинського [98] відсутнє пряме акцентування на ролі бухгалтерського обліку у розвитку ідей фізіократів. Проте, на думку сучасних науковців саме внесок Подолинського у розвиток теорії фізіократів обумовлює необхідність:

- розширення об'єктів обліку в частині природно-ресурсного потенціалу;

- ідентифікації та балансового узагальнення виробництва і споживання відновлювальних енергетичних ресурсів.

Відповідно до вчення Подолинського облікова парадигма, що враховує ідеї фізіократів пов'язується з проблемою оцінки природно-ресурсного потенціалу та енергетичних ресурсів за новими методологічними підходами. Суть таких підходів полягає в пріоритетності енергетичних та соціальних факторів над грошово-міновими схемами. Організація обліку і контролю за виробництвом та розподілом відновлювальних біоенергетичних активів, їх оцінка на

нових методологічних засадах та бухгалтерське забезпечення підвищення продуктивності праці є наступним етапом постановки завдань та запитів до обліку від теорії фізичної економії, що пов'язується з іменем Сергія Подолинського.

Реалізація ідей фізіократів стосовно обліку на міжнародному рівні позначилось на розробці і прийнятті МСБО 41 «Сільське господарство» був затверджений та рекомендований до запровадження з 2003 року. Поряд з Україною, яка з 2007 року запровадила його адаптовану версію в П(С)БО 30 «Біологічні активи», на сьогоднішній день ідеї МСБО 41 прийняті до реалізації в деяких країнах третього світу, Австралії та Новій Зеландії.

Відповідно до позиції В.М. Жука [38] формування нової парадигми бухгалтерського обліку безпосередньо обумовлено як необхідністю врахування положень теорій інституціоналізму та фізичної економії, як мінімум, щодо пріоритетності висвітлення показників: реальної економіки над віртуальною; природно-ресурсного та біологічного потенціалу над грошовим так і поєднувати нормативну та позитивістську теорію обліку; приватні і суспільні (загальнолюдські) інтереси при побудові звітності та використання її інформації для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях, згідно вимог Концепції сталого розвитку ООН.

4.4. Філософія сталого розвитку та її вплив на сучасні облікові теорії, концепції, парадигми та облікову методологію

Інформаційна спрямованість бухгалтерського обліку зумовлюється запитом управління економікою, що функціонує в умовах певного соціально-економічного середовища. Саме це обумовлює необхідність вибору та зміст певної концепції бухгалтерського обліку та звітності, що покладено в основу прийнятої методології (на рівні державного регулювання обліку). У цьому зв'язку такий вибір має бути свідомим і вільним від волюнтаризму осіб, що мають безпосередній вплив на прийняття рішень. Вибір облікової теорії яку покладено в основу нормативної методології також обумовлено відповідною парадигмою соціально – економічного розвитку.

Орієнтація економічної системи України на концепцію сталого розвитку, що передбачає узгодження соціальної, екологічної та економічної складових з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь зумовлює необхідність трансформації системи управління, і як наслідок зміну однієї з основних його складових - системи бухгалтерського обліку.

Сталий розвиток (англ. Sustainable development) – загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі.

Англомовний оригінал розглянутого поняття – «sustainable development» – означає «підтримуваний розвиток». Досить цікавим є французький варіант даного терміну – «development durable» – «міцний/тривалий розвиток». У більшості випадків термін перекладається як «сталий розвиток».

Відповідно до нормативних та публіцистичних визначень стратегії та мети діяльності вітчизняних підприємств доцільно оперувати поняттям «збалансована операційна діяльність підприємства», в основі якої, поряд з показниками ефективності економічної діяльності, реалізація програм соціального забезпечення працівників, а також збереження принципів екологічної безпеки результатів господарювання. Керованість такої збалансованості забезпечується системною інфраструктурою функціонування суб'єкта, зокрема: результативною системою менеджменту організації діяльності, сучасними інформаційними технологіями і, безперечно, повним та своєчасним інформаційним забезпеченням фінансово-господарських результатів.

Соціальна відповідальність бізнесу (СВБ) – забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження та розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних програм як складових збалансованої соціально-економічної та екологічної господарської діяльності.

Соціальна відповідальність підприємства – термін, що має двояке значення. З однієї сторони, це дотримання суб'єктом вимог соціальних норм, з іншої – обов'язок оцінити власні виробничі ресурси та здійснювати організацію господарської діяльності відповідно до норм, що відображають інтереси як членів трудового колективу, так і національного суспільно- економічного розвитку в цілому. При цьому, у випадку порушення таких норм – звітувати перед суспільством і нести покарання. У науковій літературі поняття соціальна відповідальність застосовується у контексті бізнесу, проте для бюджетних установ також є важливим забезпечення соціальних гарантій, екологічної безпеки та безпеки праці, що обумовлює можливість поширення концепції сталого розвитку і на бюджетний сектор економіки. Соціальні витрати, як об'єкт обліку у контексті реалізації концепції сталого розвитку є мало дослідженим, перспективним напрямом наукових досліджень у сфері обліку та аудиту є інформаційне забезпечення сталого розвитку. У цьому зв'язку

є доцільним розглянути сутність концепції соціального бухгалтерського обліку.

Однією з перших концепцію соціального бухгалтерського обліку в своїй діяльності застосувала Американська консалтингова фірма, яка в 1970 р. здійснила перевірку своїх попередніх річних фінансових звітів в розрізі наступних питань: продуктивність праці, внесок в підвищення рівня знань, вплив діяльності фірми на сферу зайнятості, охорону здоров'я, освіту і саморозвиток, фізичне виховання, транспортне забезпечення, організація вільного часу, вплив діяльності фірми на навколишнє середовище. Через ці показники, оприлюднені у фінансовій звітності, робилась спроба визначити соціальний вплив компанії.

Досить поширеним серед науковців та практиків-обліковців є концепція соціального обліку, що трактується як розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, пов'язаних як з підтримкою трудових ресурсів суб'єкта, так і з екологією (екологічно орієнтований облік). Серед об'єктів соціального обліку при цьому – оцінка людської діяльності, інтелектуальний капітал, витрати на екологію, розподіл доданої вартості.

Предмет соціального обліку – відображення в обліку та звітності фактів фінансово-господарської діяльності у межах економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства на принципах соціальної відповідальності бізнесу, забезпечення його впливу на збалансований розвиток регіональної економіки.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме відображення у системі бухгалтерського обліку та мають інформаційну цінність для усіх користувачів (інституцій) чи для їх груп або індивідуумів. Ґрунтуючись на такому методологічному підході до окреслення контурів об'єкту бухгалтерського обліку загалом, є можливим зазначити, що об'єктом обліку соціальної діяльності є соціальні витрати та соціальні інвестиції.

Соціальна діяльність розглядається у контексті соціальної відповідальності. Соціальна діяльність є об'єктом управління і у цьому зв'язку виникає необхідність впровадження соціального обліку. Одним із основних об'єктів соціальної діяльності – є соціальні витрати, які розглядають як об'єкт фінансового та управлінського обліку.

У вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі має місце виокремлення специфічного виду обліку не відповідно до його

інструментарію (як управлінський та фінансовий) а відповідно до цільової спрямованості і кола об'єктів – соціального обліку.

Соціальний облік на відміну від фінансового і управлінського розуміється науковцями як формування повної і достовірної інформації по результатах реалізації соціальної політики компанії. Відповідно його продуктом є корпоративна соціальна звітність, що забезпечує зацікавлених користувачів інформацією про відповідність соціальної діяльності суб'єкта принципам сталого розвитку, а саме надає інформацію про залучення соціальних інвестицій та соціальні витрати і їх ефективність.

На міжнародному рівні розроблено спеціальний стандарт, який регулює показники соціального обліку і звітності. Так, прийнято Стандарт АА 1000, згідно з яким ця система охоплює:

- облік соціальної відповідальності (облік факторів, що мають соціальну значимість);
- облік сукупного впливу (оцінка сукупних витрат);
- соціально-економічний облік (оцінка проектів, що фінансуються з використанням фінансових і нефінансових показників);
- облік соціальних показників (кількісна соціально-статистична оцінка);
- суспільний облік (спроби побудувати облік в транснаціональних корпорація), який пов'язує всі види соціального обліку.

У той час як бухгалтерський фінансовий облік заснований на консерватизмі, з відображення господарської діяльності підприємства, соціальний облік (за дотримання вимог до якості звітності) передбачає постійне вдосконалення методів відображення соціально орієнтованої діяльності. Якщо ведення бухгалтерського обліку має динамічний характер, то соціальний облік відповідно до стандартів КСВ відображає в своїй звітності лише результативні показники при завершенні тієї чи іншої соціальної програми і носить іміджевий характер. Основна функція управлінського обліку полягає в інформаційній підтримці різних рівнів менеджменту в їх взаємодії, що дозволяє не лише приймати ефективні управлінські рішення, але й оцінювати їх економічні наслідки.

Управлінський облік дозволяє відображати соціальну складову діяльності підприємства і є основою управлінських рішень з реалізації соціально значущих програм відповідального ведення бізнесу в межах сталого розвитку.

Спостерігається суперечливість при реалізації концепції управлінського підходу до побудови системи соціального обліку на підприємстві внаслідок:

- з одного боку інформація управлінського обліку є

конфіденційною;

- з іншого боку, Стандарти соціальної відповідальності потребують незалежного аудиторського підтвердження показників соціальної звітності.

Науковці пропонують такий підхід до розв'язання проблеми:

- функція відображення господарських операцій на рахунках з виокремленням соціальних витрат реалізуються в системі фінансового бухгалтерського обліку;

- функція забезпечення управління соціальною відповідальністю реалізується контролінгом, як складовою управлінського обліку.

В системі фінансового обліку соціальні витрати знаходять відображення в системному обліку на різних рахунках, проте більш ефективним є відпрацювання підходів до складання внутрішньої управлінської соціальної звітності. Деякі науковці розглядають, як суспільний інструмент інформування зацікавлених сторін, можливість і доцільність складання соціального балансу про те у якому обсязі і за якою динамікою господарюючий суб'єкт здійснює свою діяльність для розвитку економічної стабільності, соціального добробуту та екологічної рівноваги у суспільстві. У сучасних умовах це і є управлінський облік соціальних витрат підприємства. Подальша розробка методології соціального обліку є перспективним напрямом наукових досліджень.

Підходи до трактування соціальних витрат можливо згрупувати таким чином:

- ототожнення соціальних витрат виключно з витратами на утримання персоналу та соціальними гарантіями, пов'язаними з цими витратами.

- альтернативний підхід – ототожнення соціальних витрат з витратами на соціальний розвиток колективу, і витрати на охорону праці та інші витрати пов'язані з поліпшенням умов праці.

- до соціальних витрат відносяться перші, другі та також екологічні витрати.

У подальшому, розвиток інформаційного забезпечення управління соціальними витратами, що спрямовані на підвищення якості робочої сили пов'язуються сучасними науковцями з формуванням інтелектуального капіталу та його обліком. У діючому правовому полі капіталізація соціальних витрат також є можливою (але проблематичною), що відповідає сучасній концепції вартісного маркетингу. Так, наприклад витрати пов'язані із навчанням персоналу, забезпеченням доступу провідних фахівців до вивчення інноваційного досвіду, персональне навчання користувачів програмних продуктів за

рішенням підприємства є можливим капіталізувати з відображенням у складі інших нематеріальних активів.

У науковій літературі соціальні інвестиції як обліково-економічна категорія тісно пов'язані з дефініціями «людський капітал», «соціальний розвиток», «соціальна відповідальність компаній», «соціальне забезпечення». Більшість науковців соціальні інвестиції розглядає через призму вкладень, що забезпечують корисний ефект, який отримують соціальні групи, компанії, регіони, суспільство загалом. Залежно від змістовного наповнення та дефініційних компонентів соціальних інвестицій окреслюється й методична площина об'єктів обліку процесу соціального інвестування. Об'єктом обліку соціальних інвестицій можуть виступати розмір вкладень, обсяги інвестиційних потоків, акумульованих у соціальний розвиток підприємства (сільської території), отриманий соціально-економічний ефект, вартість інтелектуального капіталу бізнес-суб'єктів тощо.

З точки зору ресурсного методичного підходу до управління бізнесом соціальні інвестиції визначають як сукупність матеріальних, технологічних, управлінських чи інших ресурсів (активів), а також фінансових коштів компаній, що спрямовуються за рішенням керівництва на реалізацію соціальних програм, розроблених з урахуванням інтересів основних внутрішніх та зовнішніх зацікавлених сторін у припущенні, що в стратегічному відношенні компанією буде отриманий певний соціальний та економічний ефект.

Об'єктом обліку за такого підходу виступають активи (ресурси) бізнес-суб'єкта (інвестора).

Окремі автори звужують площину соціального інвестування, а соціальні інвестиції розглядають переважно як інвестиції у людський капітал, що сприяють підвищенню професійної кваліфікації та покращенню продуктивних здібностей людини, а отже, збільшують продуктивність праці. У такому разі об'єктом обліку соціальних інвестицій є розрахунки за виплатами працівникам, розрахунки за іншими виплатами персоналу, джерела інвестицій, інтелектуальний капітал.

У зарубіжній практиці соціальні інвестиції розглядаються у контексті фінансування, яке здійснюється благодійними та соціальними підприємствами (установами). При цьому інвестиційні потоки, які формуються у процесі інвестування, мають повернутись інвестору (з реалізацією певних його інтересів) та забезпечити очікуваний позитивний соціальний вплив.

Сукупність коштів, які обслуговують процес соціального інвестування зарубіжними інвесторами та реципієнтами соціальних програм, називаються «good finance», тобто «хороші фінанси».

Як основні об'єкти соціальних інвестицій вчені виділяють соціальну сферу бізнес-структури, регіони, країни; певну територію, програми соціального розвитку різних рівнів, людський капітал, місцеві спільноти.

У методичній площині групування та класифікації соціальних інвестицій поділяються на групи за об'єктами вкладень, що може бути покладено в основу побудови обліку та виокремлення його об'єктів:

- 1) матеріальні, фінансові, нематеріальні;
- 2) непрямі (забезпечують суспільні блага), прямі (підвищують якість людського капіталу), змішані;
- 3) програми соціальної відповідальності бізнесу та корпоративної соціальної відповідальності.

Таким чином об'єктами обліку та звітності, що спрямовані на інформаційну підтримку реалізації концепції сталого розвитку є соціальна діяльність та такі її процеси і результати, як соціальні витрати, соціальні інвестиції, соціальний розвиток, екологічні витрати. Інформаційне забезпечення управління соціальною діяльністю та побудова соціальної звітності обумовлена специфікою функціонування суб'єктів господарювання та проблемами, що притаманні певному виду економічної діяльності.

4.5. Інтегрована звітність у контексті забезпечення сталого розвитку та потреб управління інвестиційною діяльністю

Бухгалтерська звітність, як кінцевий продукт бухгалтерського обліку, що забезпечує користувачів необхідною інформацією для прийняття рішень, знаходиться у центрі уваги науковців та практиків.

У сучасних наукових працях акцентується увага на невідповідності бухгалтерської звітності потребам інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Так, одним з напрямів подолання такої ситуації є розробка і реалізація концепції інтегрованої звітності у контексті забезпечення сталого розвитку. Іншим проблемним аспектом, розв'язання якого є важливим напрямом розвитку методології формування звітності є те, що на сьогодні формування інформаційних потоків, що характеризують інвестиційні процеси та інвестиційну діяльність не дозволяють на їх основі приймати ефективні рішення. Серед основних причин Бондар М.І. [16] виділяє такі:

- недостатність представлення у звітності інформації про стан та результати інвестиційної діяльності;

- відсутність єдиного підходу щодо формування інформаційних потоків (при цьому основний акцент потрібно ставити на отриманні реальних, економічних, детермінологічних та безумовних фактів);

- інформація, що надається у фінансовій, статистичній та податковій звітності відображає результати фактів минулого, а інвестора поряд з минулим, цікавить майбутнє бізнесу;

- обліково-аналітична інформація знаходиться під впливом детерміністської економічної парадигми, коли рішення інвесторів приймаються під впливом вражень, інтуїції та неймовірних прикладів.

У сучасних умовах інформація стає визначальним компонентом - активом будь - якої фірми, її стратегічного розвитку, найбільшу вигоду, з яких уміють отримувати лідери ринку, зменшуючи цим ступінь ризиків здійснення інвестицій. Необхідними умовами управління інвестиційною діяльністю є якість інформації, зокрема облікової.

На думку провідних науковців фінансова звітність не може надати всю інформацію, що є необхідною користувачам фінансової звітності для прийняття економічних рішень, зокрема у сфері інвестиційної діяльності.

Економічні рішення, що приймають суб'єкти інвестиційної діяльності, вимагають оцінки здатності суб'єкта генерувати грошові потоки, впевненості в отриманому фінансовому результаті в майбутніх періодах.

Оцінюючи зміст фінансової звітності, слід погодитись з пропозиціями вчених щодо доцільності відокремленого відображення результатів інвестиційної діяльності із застосуванням однойменних показників у Звіті про фінансові результати: «Інвестиційні доходи» і «Інвестиційні витрати».

На сьогодні, основною інформаційною базою аналізу інвестиційної привабливості підприємства в основному є тільки фінансова звітність. Фінансова звітність є практично єдиним систематизованим джерелом фінансової інформації про діяльність господарюючого суб'єкта і інформаційною базою подальших аналітичних розрахунків, необхідних для ухвалення управлінських рішень. На основі інформації балансу користувачами ухвалюються рішення про доцільність і умови ведення справ з даним підприємством як з партнером, оцінюють можливі ризики своїх вкладень, доцільність придбання акцій даного підприємства та інші рішення.

Визначаючи усі переваги бухгалтерського балансу, як основної форми фінансової звітності, необхідно зазначити, що баланс не дає можливості визначити та співставити з аналогами на звітну дату склад і структуру майна підприємства, оскільки для цього потрібно вивчати і

принципи облікової політики, фінансово-господарську діяльність в динаміці за декілька років, компетентність та досвідченість управлінського персоналу, сегменти ринку, які обрані для діяльності підприємства, та інші як внутрішні, так і зовнішні фактори. Тільки такий комплексний підхід дозволить визначити наближені показники до реальної фінансово-господарської діяльності. Розвиток методології звітності реалізується в межах оновленої парадигми бухгалтерської звітності.

Виокремлення та аналіз парадигм бухгалтерської звітності, тобто етапів існування єдності у поглядах вчених стосовно її змістовного наповнення, дозволяє дослідити процес зміни фундаментальних понять та концепцій бухгалтерської звітності, сприяє уточненню облікового понятійно-категорійного апарату, а також дозволяє сформулювати набір методологічних принципів і установок, які можуть використовуватись для вирішення проблем у сфері практичного застосування бухгалтерської звітності. Ґрунтовне дослідження розвитку теорій бухгалтерської звітності за парадигмальним підходом здійснили М. Корягін і П. Куцик [53]. Цими науковцями проаналізовано існуючі підходи до виокремлення парадигм бухгалтерської звітності та розроблено авторську класифікацію (табл. 4.1).

М. Корягін зазначає, що «сьогодні відбувається парадигмальний зсув – перехід від четвертої до п'ятої парадигми бухгалтерської звітності та поступовий процес її остаточного оформлення і формування» [53]. При цьому акцентовано увагу на тому, що «одним із визначальних елементів п'ятої парадигми є інтегрована звітність, яка є конгломератом бухгалтерсько-управлінських звітів, які відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень» [53].

Таким чином, інтегрована звітність дає можливість поєднання у єдиній формі різнопланових інформаційних ресурсів, що інформаційно забезпечує прийняття оптимальних управлінських рішень. При цьому досягається прозорість для всіх користувачів стану підприємства, його переваг та недоліків.

В Україні сьогодні формування нефінансової звітності компаніями здійснюється добровільно. Проте, у деяких країнах на законодавчому рівні державні компанії зобов'язані розкривати у корпоративних звітах інформацію щодо екологічних та соціальних аспектів своєї діяльності. На сьогодні у тридцяти з п'ятдесяти найбільших країн світу введені вимоги щодо формування нефінансової звітності, а за останні три роки у шістдесяти чотирьох країнах впроваджені окремі інструменти обов'язкової нефінансової звітності.

Таблиця 4.1

Парадигми бухгалтерської звітності за М. Корягіним [53]

<i>Види парадигм</i>	<i>Користувачі звітності</i>	<i>Предмет звітності</i>	<i>Часові характеристики</i>	<i>Форма подачі інформації</i>	<i>Прагматичні передумови виникнення нової парадигми звітності</i>
1	2	3	4	5	6
Парадигма 1	Внутрішні	Внутрішнє середовище	Минуле і теперішнє	Фінансова	Необхідність надання інформації користувачам для прийняття управлінських рішень (ціноутворення, контроль власності, придбання активів, залучення позикових коштів тощо)
Парадигма 2	Підпарадигма 2.1 Внутрішні і зовнішні	Внутрішнє середовище	Минуле і теперішнє	Фінансова	Відокремлення власників від менеджменту підприємства зумовила виникнення потреби звітування менеджменту перед власниками, необхідність забезпечення порівнянності результатів діяльності підприємств для залучення капіталу зі сторони (інвестиційного чи позикового)
					Використання моделей управління діяльністю підприємств та інвестування на основі врахування показника грошових потоків, що зумовило необхідність розробки відповідної форми звітності про рух грошових потоків
Парадигма 3	Внутрішні і зовнішні	середовище, зовнішнє	Минуле і теперішнє	Фінансова (тактична і стратегічна)	Глобалізація ринків та інформатизація управлінських процесів призвели до появи турбулентних явищ в економіці, виникнення гіперконкуренції, що зумовило необхідність використання в процесі прийняття рішень інформації про стан зовнішнього середовища підприємства, що характеризує стратегічні пріоритети його подальшого розвитку
Парадигма 4	Внутрішні і зовнішні	внутрішнє середовище і зовнішнє	Минуле, теперішнє і майбутнє	Фінансова і нефінансова	Необхідність надання інформації про соціальні, екологічні, інноваційні та інші «нетрадиційні» з позиції бухгалтерського обліку аспекти діяльності підприємств, які мають важливе значення в розвитку суспільства у XXI столітті

1	2	3	4	5	6
Парадигма 5 (перспективи розвитку)	Внутрішні і зовнішні традиції, нові види зовнішніх користувачів	Поглиблене внутрішнє і поглиблене зовнішнє середовище	Минуле, теперішнє і майбутнє	Фінансова і нефінансова, інтегрована	Виникнення потреби в наданні ретроспективної, поточної та перспективної інформації в нових і поглиблених існуючих розрізах про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства (за доданою або ринковою вартістю, на основі аналізу економічних подій замість фактів господарського життя тощо)

У країнах - членах ЄС з кінця 2014 року діє Директива [1] щодо розкриття фінансової інформації, мета якої полягає у підвищенні прозорості діяльності великих компаній Європейського союзу. Директива зобов'язує компанії, у діяльності яких суспільство зацікавлене і чисельність яких перевищує 500 співробітників, розкривати нефінансову інформацію. Крім того, директива вимагає, щоб у нефінансовому звіті була описана діюча бізнес-модель, політика компанії щодо впровадження принципів соціальної відповідальності та сталого розвитку, результати впровадження нових політик, а також суттєві, які відносяться до діяльності компанії у сфері сталого розвитку.

Директивою передбачена висока ступінь гнучості щодо використання компаніями різних стандартів і підходів підготовки нефінансових звітів. При цьому можуть бути використані як національні стандарти, рекомендації, так і загальноєвропейські. Ухвалення Директиви вже призвело до значного зростання кількості нефінансових звітів, які розкривають соціальні і екологічні аспекти діяльності компаній. Важливою особливістю Директиви є те, що вона передбачає можливість інформування громадськості про ті компанії, які не надають інформацію щодо своєї політики по соціальним і екологічним питанням. У підвищенні темпів зростання показників звітності значну роль відіграють державні і регулюючі органи, а також фондові біржі.

Найбільш суттєві бази Директиви з розкриття фінансової інформації наступні:

- від компаній, що зобов'язані подавати нефінансову звітність, не вимагається подання всебічної інформації щодо усієї своєї діяльності;
- інформація, яка необхідна для формування нефінансової

звітності повинна мати ті ж якісні характеристики, що і фінансова (тобто бути доречною (корисною) для користувачів, що дає можливість їм зрозуміти реальну ситуацію компанії у частині нефінансових показників діяльності, і достовірною);

- розкриття можна здійснювати на рівні групи (окремого суб'єкта групи);
- дозволяється гнучкість при розкритті інформації (може бути як окремий звіт так і декілька звітів).

Науковці зазначають, що інститут інтегрованої звітності є об'єктивним наслідком розвитку нефінансової звітності на світовому рівні. Інтегрована звітність дозволяє інтегрувати фінансову і нефінансову інформації, а також розкривати фундаментальні фактори створення вартості та забезпечити відображення внеску різних видів капіталу до збільшення вартості компанії.

Виникнення нової парадигми звітності є логічним, оскільки зміни, що відбулись протягом останніх років в інституційному середовищі бухгалтерського обліку, мають бути враховані через удосконалення облікового методологічного апарату. Звітність є одним з найважливіших методологічних інструментів. Перехід від однієї парадигми до іншої характеризується наявністю глибоких структурних зрушень в існуючій концепції бухгалтерської звітності, що значно змінює розуміння її сутності та зумовлює необхідність розробки нових моделей прийняття рішень користувачами на її основі (на основі фінансових та нефінансових показників). Детальний їх перелік був визначений представниками Інституту сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу на основі аналізу 11-ти нових моделей звітності («The Balanced Scorecard», «The Jenkins Report», «Tomorrow's Company», «The 21st Century Annual Report», «The Inevitable Change», «Inside Out», «Value Dynamics», «GRI», «The Brookings Institution», «Value Reporting™», «The Hermes Principles»), в яких було запропоновано новий підхід до змістовного наповнення та процедурних аспектів функціонування системи бухгалтерського звітування. Основними обмеженнями, які перешкоджають розвитку традиційної бухгалтерської звітності та повинні бути усунуті шляхом запровадження сучасних методичних, організаційних та технічних засобів є:

- *досить вузька орієнтація традиційної системи бухгалтерської звітності*, внаслідок чого виникає необхідність у забезпеченні орієнтації на більш широкий спектр потреб користувачів. Розробники стандартів стверджують, що фінансова інформація, необхідна інвесторам, як правило також задовольняє потреби й інших користувачів. Але розкриття в звітності показників, що відображають

необхідну інвесторам одержану вигоду, не відповідає вимогам, що пред'являються від імені всіх заінтересованих сторін, чий інтереси проголошені в нових моделях звітності, наприклад, в моделі «GRI»;

- *неможливість відображення традиційною звітністю майбутніх змін в фінансовому стані підприємства.* Історично сформовані фінансові показники, відображені в звітності, є запізнілими індикаторами, а не показниками про майбутній фінансовий стан компанії. Навіть реформатори, які підтримують погляди традиціоналістів щодо запитів інвесторів, стверджують, що інвесторам недостатньо інформації із фінансової звітності для прийняття інвестиційних рішень;

- *неможливість повноцінного відображення ресурсів нематеріальної та інтелектуальної природи.* Традиційні критерії визнання активів, що засновані на надійності вимірювання, виключають визнання нематеріальних ресурсів і знань, що є основою конкурентоспроможності сучасного бізнесу. Даний напрям є прикладом традиційної критики більшості реформаторів облікової системи, які пропонують радикальні заходи, зокрема, розширення критеріїв визнання нематеріальних активів, що відображаються в бухгалтерській звітності та зміни підходів до їх оцінки;

- *орієнтація лише на підсумкові показники.* Традиційна система бухгалтерської звітності стимулює менеджерів, інвесторів, аналітиків і коментаторів зосереджуватися на зведених показниках надходжень, які визначаються за досить короткостроковий період, що дозволяє займатися «грою в прибуток»;

- *існування відмінностей між балансовою та ринковою вартістю підприємства.* Сукупним ефектом всіх існуючих обмежень традиційної звітності є значний розрив між інформацією менеджерів про бізнес (їх думка про його вартість та перспективи) та інформацією для інвесторів й інших заінтересованих осіб (їх оцінка бізнесу). Існування такого розриву створює тиск для небажаного привілейованого доступу до інформації для ключових інвесторів, зумовлює появу проблеми інсайдерської інформації тощо.

На думку провідників як закордонних так і вітчизняних науковців інтегрована звітність є новою парадигмою звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів. Саме нездатність діючої парадигми бухгалтерської звітності вирішувати питання, які сучасне суспільство висуває до неї, обумовило необхідність виникнення нової. Так, сьогодні як ніколи раніше постала проблема охорони навколишнього середовища, а фактори небезпеки довкілля та інші ризики не знаходили відображення у основних формах звітності. Щодо допоміжних звітів чи приміток до

фінансової звітності, то, хоча іноді такі факти і знаходили відображення, вона не мала систематизованого характеру та, як правило не привертала увагу користувачів. Таким чином, сьогодні є актуальною розробка рекомендацій щодо забезпечення довгострокової життєздатності і стратегічної стійкості підприємств з врахуванням вимог сьогодення. Це обумовлює зміни запитів користувачів щодо бухгалтерської звітності, насамперед щодо нефінансової інформації. Вимоги сьогодення щодо бухгалтерської звітності – це відображення у ній інформації, яка дасть можливість користувачу відповісти на питання щодо соціально-економічного стану підприємства (соціальні, екологічні, управлінські та інші аспекти).

До основних причин, які обумовлюють трансформування звітності є зміни умов та методів ведення бізнесу, застосування підходів до генерування підприємствами своєї вартості тощо. У цілому цей процес відображає наступні тенденції: глобалізація; зростання політичної діяльності у всьому світі у відповідь на фінансову, управлінську та інші кризи; завищені очікування корпоративної прозорості та підзвітності; фактичний і перспективний дефіцит ресурсів, зростання кількості населення і екологічні проблеми. Ці обставини обумовлюють трансформування як сучасної облікової системи так і діючої парадигми звітності з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів в умовах соціально-економічних реалій. Отже, сучасний етап розвитку суспільства обумовлює зміну парадигми бухгалтерської звітності, яка повинна привести до подолання розриву між інформаційним наповненням звітності та потребами користувачів.

На сьогодні серед науковців і практиків немає єдиного підходу щодо визначення категорії «інтегрована звітність». Більшість науковців погоджуються із визначенням, що інтегрована звітність – це процес, який призводить до подання організацією відомостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. Інтегрований звіт являє собою стислий виклад інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі.

До основних переваг застосування інтегрованої звітності відносять:

- поліпшення відносин з інвесторами та іншими заінтересованими особами;
- збільшення прозорості та достовірності наданої інформації;
- контроль і управління ризиками організації, ефективністю

використання ресурсів;

- короткий і інтегрований формат наданої інформації в єдиному звіті.

У проєкті Міжнародного формату інтегрованої звітності (2013 р.) зазначені види капіталу, у розрізі яких надається інформація про використання загального капіталу підприємства і впливу на нього стратегії підприємства: фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний, природний. Інтегрована звітність є більш змістовною ніж інші, у ній знаходять відображення раціональне управління такими формами капіталу, як, наприклад, інтелектуальний, природний, соціальний, що у свою чергу, дозволяє оцінювати і підтримувати вартість у довгостроковому періоді. Проте даний набір складових капіталу, запропонований в проєкті, в майбутньому може бути дещо розширений. Зокрема, Європейська комісія вже пропонує, щоб компанії, як мінімум, розкривали інформацію про наступні об'єкти і процеси: вплив на навколишнє середовище; соціальне значення та значення для працівників; виконання людських прав; антикорупційні заходи та хабарництво.

Інтегрована звітність орієнтована на інформаційне забезпечення стратегічного управління. Це обумовило визначення певним колом дослідників інтегрованого звіту як короткого повідомлення про те, як стратегія, управління, ефективність і перспективи організації в контексті її зовнішнього середовища призводять до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі. Отже, інформація яка наведена у інтегрований звітності має інше наповнення ніж фінансова. Так фінансова звітність є нечутливою до факторів вартості сучасного бізнесу. Облікові методи, на основі яких вона формується, досить погано пристосовані для відображення драйверів вартості нематеріальних активів та інших активів інтелектуальної природи (брендів, людських ресурсів, мереж, клієнтських баз та інтелектуальної власності). Однак у майбутньому успіх компанії буде залежати все більше від її здатності створювати вартість, використовуючи різні види ресурсів – природні, соціальні, людські чи фінансові. Зацікавлені сторони будуть все частіше шукати інформацію про те, як компанії пов'язують свою бізнес-стратегію з їх фінансовою та не фінансовою діяльністю.

Процес впровадження у практику інтегрованої звітності передбачає вирішення цілого комплексу задач. Так, необхідність застосування нового формату звітності – інтегрованого звіту є очевидною, але при цьому на даному етапі залишається невирішеним ряд проблем в області його формування:

- питання методики формування інтегрованого звіту;

- структура та зміст звіту;
- впровадження процесу формування інтегрованого звіту у звітний процес організації.

Основними проблемами при реалізації концепції інтегрованої звітності на підприємстві є відсутність прийнятої методики формування такої звітності та визначення її змісту. Розробка етапів та кроків формування інтегрованої звітності дозволять зробити її більш структурованою і змістовною.

До проблем формування інтегрованої звітності також відносяться:

- складність забезпечення суттєвості інформації;
- необхідність забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації;
- складність забезпечення вимог різних груп користувачів.

Інтегрована звітність являє собою новий вектор розвитку складання фінансової звітності. На сьогодні практичний механізм її побудови розроблений неповністю. Проте, на сьогодні існує значний попит на інформацію, що відображається у інтегрованій звітності.

Проблемним залишається питання розробки і реалізації механізму формування і оприлюднення інтегрованої звітності. Так, документи, які розроблені на міжнародному рівні містять лише перелік принципів на які є доцільним орієнтуватися у процесі формування інтегрованої звітності. Впровадження інтегрованої звітності також передбачає розробку теоретичних передумов формування прогнозних показників, що покликані подолати інформаційний розрив між моментом оприлюднення звітності і запитамі внутрішніх користувачів. Так, побудова ефективної системи бізнесу є неможливою без правильних та своєчасних форматів прогнозних звітів, що є частиною інтегрованої звітності.

Отже, невідповідність сучасного стану забезпечення інформаційних запитів користувачів звітності підприємств їх потребам обумовило зародження нової парадигми звітності – інтегрованої. Основною передумовою її виникнення є позиція міжнародних організацій щодо сталого розвитку суспільства як єдиного напрямку, який надає можливість забезпечити потреби як сучасного, так і майбутнього поколінь. Інтегрована звітність тісно пов'язана як із фінансовою так і з нефінансовою, є результатом еволюції облікової системи щодо забезпечення інформаційних потреб користувачів, підвищення прозорості даних, релевантності облікової інформації.

Перед вченими постало амбітне (акцентовано увагу на активній ролі обліку та посиленню його функціонального навантаження) завдання - прийняття нового призначення бухгалтерського обліку і

звітності як інструменту, що забезпечує якість життя. Межі бухгалтерського обліку відповідно до традиційної парадигми ґрунтувались на відображенні фактів господарського життя, а нова парадигма – на відображенні економічних подій. Реалізацію нової парадигми з впровадженням інтегрованої звітності пов'язують з вирішенням завдань, які спрямовані на підвищення рівня якості життя. При цьому і бухгалтерський облік, і звітність можуть і повинні перейти у зовсім іншу площину - забезпечення життєвого циклу господарюючого суб'єкта з урахуванням якісних і часових складових. Саме вищенаведене обумовлює перспективність наукових досліджень у сфері методології формування інтегрованої звітності.

ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Вплив розвитку відносин власності на становлення та розвиток облікових теорій.
2. Сутність монетаризму як економічної теорії.
3. Політична економія та її вплив на розвиток облікових теорій.
4. Сутність інституціоналізму та його вплив на формування облікових теорій, концепцій та парадигм.
5. Становлення філософії сталого розвитку.
6. Об'єкти обліку, що спрямовані на забезпечення реалізації концепції сталого розвитку.
7. Тенденції розвитку звітності у контексті реалізації концепції сталого розвитку.
8. Підходи до формування облікової політики за об'єктом обліку «соціальні витрати».
9. Сутність соціального обліку та його відмінність від інших видів обліку.
10. Дайте визначення бухгалтерської (фінансової) звітності та окреслите основні проблемні моменти її застосування у сучасних умовах.
11. Дайте визначення нефінансової звітності та окреслите основні проблемні моменти її застосування у сучасних умовах.
12. Що на сьогодні є основною інформаційною базою аналізу інвестиційної привабливості підприємства.
13. З якою метою застосовується виокремлення та аналіз парадигм бухгалтерської звітності.
14. Охарактеризуйте існуючі підходи до виокремлення парадигм бухгалтерської звітності.
15. З чим пов'язано виникнення нової парадигми звітності?
16. З якою метою використовується інтегрована звітність. Охарактеризуйте її склад, обов'язковість формування та подання.

17. Охарактеризуйте Директиву щодо розкриття фінансової інформації, зазначте її найбільш суттєві базиси.

18. Які основні обмеження перешкоджають розвитку традиційної бухгалтерської звітності. Як саме можна їх усунути.

19. Окреслить межі бухгалтерського обліку відповідно до традиційної та нової парадигм звітності.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. В.М. Жук нову облікову парадигму України трактує як:

а) парадигму глобального обліку, яка базується на паритетності потреб користувачів, поєднуючи ідеї уніграфічної, камеральної, диграфічної парадигм, і враховує надбання суміжних галузей знань;

б) подвійну інформаційну динаміку, що реалізується в умовах сучасних інформаційних технологій, враховує появу «нових» облікових об'єктів та забезпечує оцінку підприємства за ринковою вартістю;

в) парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку, що базується на ідеях фізичної економії, які повинні забезпечуватися якісно новими МСФЗ в основі яких має визначатися пріоритет показників реальної економіки, природно-ресурсний та біологічний потенціал;

г) вірної відповіді не зазначено;

д) вірні всі відповіді

2. Обліковий інституціоналізм – це:

а) напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, що передбачає застосування інституційної теорії та її методологічного інструментарію при вирішенні облікових проблем та аналізі змін національної системи бухгалтерського обліку;

б) напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, що передбачає обов'язковість державного регулювання бухгалтерського обліку;

в) напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, що передбачає обов'язковість державного регулювання бухгалтерського обліку професійною спільнотою;

г) напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, що передбачає єдність юридичних та економічних цілей;

д) вірної відповіді не зазначено.

3. Інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі його характеристики:

а) здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан,

б) здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим інституціям;

в) здатність облікової системи переробляти та надавати інформацію зацікавленим інституціям;

г) надавати зацікавленим інституціям інформацію;

д) вірної відповіді не зазначено.

4. Завдяки інституційній теорії в бухгалтерському обліку виникла нова категорія:

а) соціальні витрати;

б) загальновиробничі витрати;

в) трансакційні витрати;

г) комерційні витрати;

д) вірної відповіді не зазначено.

5. Основою інституціоналізму є:

а) економічна теорія прав власності;

б) теорія фірми;

в) категорія «трансакційні» витрати;

г) агентська теорія;

д) вірної відповіді не зазначено.

6. Сталий розвиток - це:

а) загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі;

б) загальна концепція стосовно необхідності встановлення соціальної справедливості;

в) загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між захистом довкілля та економічними інтересами суб'єктів господарювання;

г) загальна концепція стосовно необхідності забезпечення стійкого економічного зростання;

д) вірної відповіді не зазначено.

7. Соціальна відповідальність бізнесу це:

а) забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження та розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних програм як складових збалансованої соціально-економічної та екологічної господарської діяльності;

б) обов'язок оцінити власні виробничі ресурси та здійснювати організацію господарської діяльності відповідно до норм, що відображають інтереси як членів трудового колективу, так і національного суспільно- економічного розвитку в цілому;

- в) забезпечення та розвиток трудових ресурсів підприємства;
- г) використання, збереження та розвиток екологічних ресурсів;
- д) вірної відповіді не зазначено.

8. Соціальна відповідальність підприємства це:

а) забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження та розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних програм як складових збалансованої соціально-економічної та екологічної господарської діяльності;

б) обов'язок оцінити власні виробничі ресурси та здійснювати організацію господарської діяльності відповідно до норм, що відображають інтереси як членів трудового колективу, так і національного суспільно- економічного розвитку в цілому;

- в) забезпечення та розвиток трудових ресурсів підприємства;
- г) використання, збереження та розвиток екологічних ресурсів;
- д) вірної відповіді не зазначено.

9. Предметом соціального обліку є:

а) відображення в обліку та звітності соціальних витрат;

б) відображення в обліку та звітності фактів фінансово-господарської діяльності, пов'язаних із соціальними витратами;

в) відображення в обліку та звітності фактів фінансово-господарської діяльності, пов'язаних трансакційними витратами;

г) відображення в обліку та звітності фактів фінансово-господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства на принципах соціальної відповідальності бізнесу, забезпечення його впливу на збалансований розвиток регіональної економіки;

- д) вірної відповіді не зазначено.

10. Концепція соціального обліку трактується:

а) збільшення складу показників бухгалтерської звітності;

б) концентрація уваги на обліку соціальних витрат;

в) розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, пов'язаних як з підтримкою трудових ресурсів суб'єкта, так і з екологією;

г) концентрація уваги на обліку соціальних витрат, пов'язаних як з підтримкою трудових ресурсів суб'єкта та екологічно орієнтований облік;

- д) вірної відповіді не зазначено.

11. Я.Д. Крупка зазначає, що необхідними умовами управління інвестиційною діяльністю є:

- а) якість інформації;

- б) звітна інформація;
- в) формування звітності;
- г) стратегічний розвиток;
- д) немає вірної відповіді.

12. Сьогодні відбувається перехід:

- а) до п'ятої парадигми бухгалтерської звітності;
- б) до шостої парадигми бухгалтерської звітності;
- в) до сьомої парадигми бухгалтерської звітності;
- г) до другої парадигми бухгалтерської звітності;
- д) немає вірної відповіді.

13. Одним із визначальних елементів п'ятої парадигми бухгалтерської звітності є:

- а) фінансова звітність;
- б) нефінансова звітність;
- в) соціальна звітність;
- г) інтегрована звітність;
- д) немає вірної відповіді.

14. Перехід від однієї парадигми бухгалтерської звітності до іншої характеризується:

- а) наявністю глибоких структурних зрушень в існуючій концепції бухгалтерської звітності;
- б) вузькою орієнтацією традиційної системи бухгалтерської звітності;
- в) неможливістю відображення майбутніх змін у фінансовому стані підприємства;
- г) орієнтацією на підсумкові показники;
- д) немає вірної відповіді.

15. Реалізація нової парадигми з впровадженням інтегрованої звітності пов'язують з вирішенням завдань.

- а) які спрямовані на підвищення рівня прибутковості;
- б) які спрямовані на підвищення рівня дохідності;
- в) які спрямовані на зменшення рівня витрат;
- г) які спрямовані на підвищення рівня якості життя;
- д) немає вірної відповіді.

16. Інститут інтегрованої звітності є:

- а) об'єктивним наслідком розвитку фінансової звітності на світовому рівні;
- б) об'єктивним наслідком розвитку нефінансової звітності на світовому рівні;
- в) об'єктивним наслідком розвитку статистичної звітності на світовому рівні;

- г) об'єктивним наслідком розвитку галузевої звітності на світовому рівні;
- д) немає вірної відповіді.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[1-10; 12; 13; 15; 17; 38; 49-53; 68-72; 92; 105]

РОЗДІЛ 5: РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

5.1. Інноваційна діяльність як об'єкт обліку: мета та результати, суб'єкти та об'єкти, інструменти та ресурси

5.2. Проблеми ідентифікації об'єктів облікового забезпечення інноваційної діяльності

5.3. Особливості інноваційної діяльності, що визначають методологічні аспекти її обліку

5.4. Моделі облікового відображення інноваційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку

**5.1. Інноваційна діяльність як об'єкт обліку:
мета та результати, суб'єкти та об'єкти, інструменти та ресурси**

Важливою умовою ефективної конкуренції підприємств в сучасних умовах є інноваційний розвиток. Здійснення інноваційного інвестування наукових досліджень та розробок, забезпечення комерціалізації результатів інноваційної діяльності зумовлює необхідність формування достовірної та об'єктивної інформації для ефективного управління інноваційною діяльністю. Згідно діючого законодавства у складі основних принципів, що реалізують державну інноваційну політику, визначено інформаційне забезпечення суб'єктів інноваційної діяльності. Наявність достатніх та достовірних інформаційних ресурсів є основою ефективного управління. Надати таку інформацію призначена, в першу чергу, система бухгалтерського обліку. Значна різноманітність і складність інноваційної діяльності, її комплексність і змістовне наповнення ставлять перед бухгалтерським обліком цілий ряд складних питань, що стосуються, в першу чергу, відпрацювання його методології.

Не дивлячись на значну кількість наукових праць, що висвітлюють проблематику формування та розвитку методології обліку інноваційної діяльності, існує багато невирішених питань, а саме: відсутній єдиний підхід до визначення поняття інноваційної діяльності та інноваційного процесу, чітке уявлення про інновації як про специфічний об'єкт обліку, не визначена їх облікова характеристика. Це ускладнює вирішення проблем формування ефективної методології обліку інноваційної діяльності та відповідно визначення її ефективності, унеможливорює отримання достовірної оцінки інноваційних витрат, доходів та результатів.

У фаховій літературі сьогодні відсутнє однозначне трактування понять інноваційна діяльність та інноваційний процес. Різні підходи науковців до їх тлумачення в значній мірі обумовлені багатоаспектністю інноваційної діяльності, її складністю та різноманітністю сфер застосування. Закон України «Про інноваційну діяльність» визначає інноваційну діяльність як «діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг» [11]. Дане визначення акцентує увагу на використанні та комерціалізації, залишаючи поза увагою процес створення чи придбання інноваційних продуктів. Інші визначення інноваційної діяльності враховують її кінцеву мету – інтенсифікацію господарської діяльності як результат втілення нових знань. З огляду вищесказаного у фаховій літературі присутнє визначення інноваційної діяльності підприємства як діяльності, націленої на розробку, використання та комерціалізацію науково-техніко-технологічних результатів (інновацій) інноваційного процесу для виробництва продукції, розширення номенклатури (асортименту), впровадження новітньої технології (організація управління чи удосконалення тощо) та реалізації конкурентоспроможного товару (робіт, услуг) з метою отримання економічної ефективності.

Інноваційна діяльність пов'язана з поняттям інноваційного процесу. Сьогодні не вироблено єдиного підходу до трактування цього поняття. Окремі науковці вважають поняття «інноваційний процес» та «інноваційна діяльність» тотожними. Якщо розуміти поняття процесу, як послідовну зміну стадій розвитку чи сукупність послідовних дій, етапів для досягнення певного результату, то правомірним є твердження про те, що інноваційний процес являє собою сукупність послідовних етапів від зародження ідеї до її апробації та впровадження інновацій. Оскільки кожна стадія, етап інноваційного процесу безумовно пов'язані з інноваційною діяльністю можна сказати, що поняття інноваційної діяльності ширше за інноваційний процес. А отже інноваційна діяльність та інноваційний процес не рівнозначні поняття. Однак вони взаємопов'язані, оскільки процес за своєю сутністю може виступати засобом здійснення діяльності. Різноманітність цілей і завдань інноваційного розвитку формують широкий спектр видів інноваційних процесів, проектів та програм, сукупність яких становить зміст інноваційної діяльності.

Аналіз фахової літератури показав, що інноваційну діяльність в найбільш загальному вигляді розглядають як діяльність, спрямовану на одержання інновацій. При цьому інноваційна діяльність охоплює практично усі сфери діяльності підприємства, включаючи

найрізноманітніші інноваційні процеси, що відбуваються у виробничій і невиробничій сферах.

Ефективне управління будь-якою діяльністю потребує відповідного облікового забезпечення. Побудова системи облікового забезпечення інноваційної діяльності є особливо складним завданням, що зумовлено специфікою та неординарністю інноваційних процесів, відсутністю на сьогодні відпрацьованої методології та достатнього практичного досвіду здійснення інноваційної діяльності [85]. Крім того сьогодні інноваційна діяльність, особливо на етапі комерціалізації інноваційних продуктів, потребує інформаційного забезпечення управлінських рішень щодо визначення конкурентної позиції підприємства чи продукту, оцінки різноманітних складових інтелектуального капіталу зокрема професійного рівня працівників готових здійснювати інновації, розробки стратегії інноваційної діяльності. Це, у свою чергу, вимагає від системи облікового забезпечення не лише простої фіксації господарських операцій в системі бухгалтерських рахунків, що притаманно традиційному обліку, а й розширення облікових об'єктів, використання нетрадиційних облікових прийомів та позасистемних облікових об'єктів.

Методологія обліку інноваційної діяльності залежить, в першу чергу, від особливостей самої інноваційної діяльності та системи управління нею. У фаховій літературі присутнє розуміння того, що: «будь-яка діяльність у широкому сенсі відбиває взаємодію суб'єкта з об'єктом заради досягнення певної мети. При цьому кожен суб'єкт керується певними мотивами, а для одержання бажаного результату здійснює певні дії (процеси), використовуючи при цьому відповідні інструменти та ресурси» [144]. Інноваційна діяльність не виняток. На рисунку 5.1 зображено основні складові елементи системи управління інноваційною діяльністю.

Центральним елементом цієї системи, що визначає практично усі інші складові, є мета. У фаховій літературі присутнє розуміння того, що інноваційна діяльність, як процес втілення нових знань, повинна бути націлена на інтенсифікацію виробництва [41]. З цього приводу професор В. Жук зазначає: «метою інноваційної діяльності є посилення конкурентоспроможності господарюючого суб'єкта, що передбачає отримання та подальше комерційне використання інноваційної продукції» [37]. Окремі автори справедливо виділяють наступні критерії для визнання нововведень інноваційними: зростання ефективності, підвищення конкурентоспроможності виробленої продукції та якості життя населення.

Отже, метою інноваційної діяльності, сутність якої полягає в розробці та впровадженні інновацій, є ріст ефективності виробництва, підвищення конкурентоспроможності виробленого продукту та бізнесу в цілому, покращення якості життя населення.

Враховуючи вищезазначене, а також присутнє у фаховій літературі та нормативному законодавстві визначення сутності та мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності [20, с.11; 10], можна сказати, що мета обліково-інформаційного забезпечення інноваційної діяльності полягає в наданні користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про ресурси, витрати, доходи та фінансові результати інноваційних процесів для прийняття управлінських рішень пов'язаних з інноваційним розвитком підприємства.



Рисунок 5.1 - Інноваційна діяльність підприємства та її елементи

Стосовно результатів інноваційної діяльності то у фаховій літературі їх пов'язують з одержанням економічного, науково-технічного, фінансового, ресурсного, соціального та екологічного ефектів. У контексті побудови суспільства сталого розвитку, що є актуальним на часі, особливо важливим є забезпечення економічного та соціального ефекту і відповідно його вимірювання, облік та відображення в звітності.

Визначення економічного ефекту потребує обліку витрат, доходів та фінансових результатів за виробничими, техніко-технологічними, організаційними, управлінськими інноваціями, що передбачають не лише здійснення витрат а й одержання доходів, а також обліку витрат поточних та витрат майбутніх періодів за інноваціями де доходи відсутні або їх одержання проблематичне (наприклад, науково-дослідні роботи).

Квантифікація соціального ефекту від інноваційної діяльності далеко не завжди є можливим на основі традиційного облікового інструментарію. Вищесказане особливо актуально для таких видів інноваційної діяльності як діяльність, що спрямована на розвиток інноваційного мислення учасників бізнес-процесів та інтелектуальної складової власного капіталу організації, підвищення кваліфікації персоналу відповідно вимог інноваційного процесу, тощо. Необхідність визначення соціального ефекту потребує використання позасистемних облікових об'єктів інноваційної діяльності таких, як бази даних ринку інновацій, потенційних споживачів інноваційного продукту, кваліфікаційних характеристик персоналу, тощо. Якщо визначення економічного ефекту є прерогативою традиційного бухгалтерського обліку то облік соціальних процесів та їх результатів потребує нетрадиційних облікових об'єктів та інтегрованої звітності.

Закон України «Про інноваційну діяльність» дає широке трактування суб'єктів інноваційної діяльності, передбачаючи у їх складі «фізичні і (або) юридичні особи України, фізичні і (або) юридичні особи іноземних держав, особи без громадянства, об'єднання цих осіб, які провадять в Україні інноваційну діяльність і (або) залучають майнові та інтелектуальні цінності,кладають власні чи запозичені кошти в реалізацію в Україні інноваційних проектів» [11]. Зважаючи на особливості методології обліку слід зазначити, що у складі суб'єктів здійснення та управління інноваційною діяльністю доцільно виділяти дві принципово відмінні групи.

Перша група, це суб'єкти підприємницької діяльності, що мають за основну мету виробництво та (або) продаж продукції чи послуг за різними видами діяльності. Такі суб'єкти здійснюють окремі інноваційні процеси задля зростання ефективності та конкурентоспроможності бізнесу (збільшення прибутку та стабільності становища на ринку). Основними об'єктами, що знаходять відображення в обліково-інформаційній системі тут будуть витрати, інноваційні продукти, фінансові результати.

Друга група це суб'єкти, що належать до наукової галузі, основна діяльність яких передбачає здійснення науково-дослідних робіт, що не завжди завершуються одержанням інноваційного

продукту. Крім того в якості останнього тут часто виступають об'єкти інтелектуальної власності, що є специфічним і порівняно новим обліковим об'єктом. Для таких установ найбільше проблем пов'язано з комерційним використанням інновацій, оскільки вони, як правило, самі не використовують розроблені інноваційні продукти. Тому для одержання прибутку такі суб'єкти продають, а частіше передають інноваційні продукти за ліцензіями, ліцензійними договорами, договорами оренди. А для цього останні повинні бути забезпечені охоронними документами (ліцензіями, патентами, сертифікатами, тощо). Основними об'єктними, що потребують відображення в методології обліку інноваційної діяльності, для таких суб'єктів, є витрати на дослідження і розробки, об'єкти прав інтелектуальної власності, нематеріальні активи, платежі за користування ними, тощо. Не дивлячись на те, що облікове відображення цих об'єктів досить широко представлено у фаховій літературі [111; 97, с. 105], методологія їх обліку має багато невирішених проблем.

Отже, методологія обліку інноваційної діяльності (рахунки, облікові об'єкти, облікові моделі) мають суттєві відмінності в залежності від особливостей та специфіки суб'єкта інноваційної діяльності.

Важливою складовою будь-якої діяльності є її об'єкти. Об'єкти обліку інноваційної діяльності, що необхідні для формування ефективною системи інформаційного забезпечення управління нею, повинні визначатися об'єктами інноваційної сфери. Інноваційна діяльність надзвичайно складне і комплексне поняття. З метою побудови обліково- інформаційного забезпечення управління цією діяльністю облікові об'єкти доцільно об'єднати за трьома напрямками: фінансування інноваційної діяльності; розробка, впровадження, придбання інноваційного продукту; комерціалізація результатів інноваційної діяльності. Ці напрямки інноваційної діяльності суттєвим чином відрізняються за змістом та видом ресурсів необхідних для здійснення, організацією та рівнем витрат, способом їх погашення та впливом на фінансовий результат, а значить і за об'єктами, що потребують облікового відображення.

В процесі управління інноваційною діяльністю суб'єкт діє на об'єкт використовуючи певні інструменти та ресурси. Ця дія зумовлюється не лише метою задля якої здійснюється інноваційна діяльність, а й мотивами, які представляють собою сукупність внутрішніх та зовнішніх умов, що визначають активність суб'єкта інноваційної діяльності (потреби, інтереси, соціальні установки, переконання, емоції, ідеали). Ці мотиви впливають на вибір інструментарію та ресурсів інноваційної діяльності. Інструментарій це

сукупність засобів, що застосовуються в певній сфері. Для інноваційної діяльності він, в першу чергу, включає ресурсне забезпечення матеріального, фінансового та інформаційного характеру. При здійсненні та управлінні інноваційною діяльністю особлива роль належить останньому. Інформація потрібна для того, щоб визначити які джерела доцільно залучати для здійснення інновацій, як правильно використовувати одержані кошти, які інноваційні продукти є актуальними для підприємства та ринку.

Специфіка та неординарність інноваційної діяльності вимагає постійного моніторингу проходження інноваційних процесів, що, в свою чергу, потребує достовірної та своєчасної інформації. Формувати таку інформацію призначена система бухгалтерського обліку. Тому важливою умовою інноваційного розвитку підприємства є формування системи її обліково-інформаційного забезпечення, що у свою чергу потребує розробки та оптимізації методології обліку інноваційної діяльності.

Отже, аналіз складових інноваційної діяльності дозволяє стверджувати, що побудова обліково-інформаційної системи залежить від особливостей діяльності та мотивів суб'єктів інноваційної діяльності, ресурсів, що є в розпорядженні підприємства, особливостей інноваційних процесів. Врахування цих факторів, а також чітке розуміння мети та конкретних результатів інноваційної діяльності дозволять чітко визначити облікові об'єкти та сформувати ефективні облікові моделі, що сприятиме розвитку методології обліку інноваційної діяльності.

5.2. Проблеми ідентифікації об'єктів облікового забезпечення інноваційної діяльності

Невід'ємною умовою ефективної високо розвинутої економіки в сучасному світі є перехід до інноваційної моделі розвитку. В Україні цей процес ускладнюється відсутністю належної інформаційної бази системи управління інноваційною діяльністю підприємства. Тому проблема підвищення якості інформаційного забезпечення інноваційної діяльності набуває важливого значення. Формування методології обліку інноваційної діяльності, в значній мірі, залежить від вибору облікових об'єктів, їх ідентифікації та класифікації; від того на скільки повно вони відбивають сутність та специфіку інноваційних процесів, програм та проєктів. Проблеми вибору та обґрунтування облікових об'єктів поглиблюються особливою різноманітністю та складністю інноваційних процесів та програм, а також виникненням «нових», нетрадиційних об'єктів обліку, що зумовлені інтелектуальною складовою інноваційної діяльності.

На законодавчому рівні у якості об'єктів інноваційної діяльності визначено: «інноваційні програми і проекти; нові знання та інтелектуальні продукти; виробниче обладнання та процеси; інфраструктура виробництва і підприємництва; організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру і якість виробництва і (або) соціальної сфери; сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки; товарна продукція; механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції» [11].

У фаховій літературі існують різні підходи до розуміння об'єктів обліку інноваційної діяльності. Так, Столярчук Н.М. вважає, що основними об'єктами обліку інноваційної діяльності є: кошториси на її створення; витрати на інвестиції та нові технології; інноваційна продукція; процеси комерційного використання продукції (чи її застосування для подальшої інноваційної діяльності) [110]. Інші фахівці відмічають, що при обліковому відображенні інновацій необхідно враховувати: капітальні інвестиції в оновлення основних засобів або створення нематеріальних активів; оборотні інновації у створення нових видів готової продукції, товарів, робіт і послуг, у складі витрат майбутніх періодів.

При визначенні об'єктів обліку інноваційної діяльності слід пам'ятати, що вони визначаються, в першу чергу, об'єктами інноваційної сфери, з однієї сторони, а з іншої, зумовлюють методологію обліку: вибір об'єктів облікової політики та бухгалтерських рахунків, побудову моделей облікового відображення. Інноваційна діяльність відрізняється багатоаспектністю, складністю та різноманітністю сфер застосування, що зумовлює необхідність чіткого визначення та систематизації об'єктів обліку. Інноваційна діяльність складається з окремих процесів, проектів та програм. Тому обґрунтованим є підхід фахівців, які вважають, що: «стосовно ідентифікації та систематизації об'єктів інноваційної діяльності у складі останньої доцільно виділяти три основні блоки процесів:

- процеси фінансування інноваційної діяльності;
- процеси створення (придбання) інноваційного продукту;
- процеси комерціалізації результатів інноваційної діяльності» [86].

Ці процеси тісно по'язані між собою і взаємо обумовлюють один одного. Вони суттєво відрізняються за змістом, організацією, рівнем витрат та способом їх погашення, впливом на фінансовий результат, видом ресурсів необхідних для здійснення а значить і за об'єктами, що потребують облікового відображення.

Вибір джерел та супроводження процесу фінансування інноваційної діяльності потребує відповідного інформаційного забезпечення для аналізу та оцінки співвідношення власного і позикового капіталу, що визначає рівень незалежності підприємства; вартості залученого капіталу та ефективності його віддачі; ризику, що виникає при використанні відповідних джерел; економічних інтересів інвесторів; використання коштів для інноваційної діяльності. Для інвесторів з фінансовим інтересом важливо отримувати інформацію про ефективність використання вкладених ними коштів.

В залежності від виду джерел фінансування інноваційної діяльності, що визначаються такими факторами, як характер інноваційної діяльності (створення чи придбання), наявність чи відсутність фінансово та нефінансового інтересу у інвестора, ризиковість та термін окупності інноваційного проекту, формуються основні елементи системи обліково-інформаційного забезпечення інноваційної діяльності.

Основними напрямками фінансування інноваційної діяльності є: державне фінансування, самофінансування, ресурси фінансово-кредитних установ. Особливо актуальним для сучасних умов є виокремлення ще однієї форми фінансування – комбінованої яка передбачає інвесторів, що можуть здійснювати фінансування проектів з різною формою отримання економічного ефекту від інвестицій в інноваційну діяльність. До таких джерел фінансування можна віднести кошти «бізнес-ангелів», краудфандинг, венчурні фонди тощо [65]. Такі форми фінансування реалізуються найчастіше у формі продажу акцій, або довгострокового інвестиційного кредитування.

Отже фінансове забезпечення інноваційної діяльності включає:

- бюджетні кошти, кошти позабюджетних фондів, кошти спеціалізованих державних і комунальних небанківських інноваційних фінансово - кредитних установ, що надходять в порядку державного фінансування інноваційної діяльності на безповоротній основі;
- позики банків та інших кредитних установ, що надходять в порядку кредитування інноваційної діяльності на поворотних засадах;
- власні кошти суб'єктів інноваційної діяльності, що використовуються для інноваційних проектів (прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, резервний капітал, додатковий капітал, тощо);
- акціонерні фінансові ресурси, отримані на умовах спільної діяльності;
- кошти будь-яких фізичних і юридичних осіб крім банківських установ та державного фінансування для фінансування інноваційних проектів соціальної сфери, благодійних програм без винагороди

(краудфандинг);

- кошти будь-яких фізичних і юридичних осіб крім банківських установ та державного фінансування для фінансування інноваційних проєктів з фінансовою та нефінансовою винагородою (краудфандинг, венчурні фонди, краудлендинг, акціонерний краудфандинг).

Аналіз особливостей фінансування інноваційної діяльності за приведеними вище видами фінансового забезпечення та варіантів їх впливу на побудову облікової системи дозволяє визначити наступні господарські операції та облікові об'єкти, що потребують облікового відображення (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Господарські операції та об'єкти, що потребують обліку
в процесі фінансування інноваційної діяльності**

Напрямки фінансування	Господарські операції та облікові об'єкти
Державне фінансування	відокремлений облік коштів цільового державного фінансування; списання коштів цільового фінансування при введенні об'єктів в експлуатацію; оприбуткування безоплатно отриманих активів; відображення доходів при подальшому нарахуванні амортизації.
Кредитування	відображення заборгованості за кредитами, її виникнення та погашення; нарахування та сплата банківських відсотків; врахування можливих ризиків непогашення.
Самофінансування за рахунок прибутку, резервного, додаткового капіталу, тощо	використання власного капіталу на придбання інноваційних необоротних активів; резервування власних коштів, використання та контроль створених цільових резервів для фінансування інноваційних програм; оцінка та облікове відображення витрат пов'язаних зі створенням інноваційного продукту; калькулювання собівартості інноваційної продукції; облікове відображення витрат інноваційної діяльності, що відносяться до майбутніх періодів та подальше їх включення до поточних витрат звітного періоду.
Фінансові ресурси, отримані на умовах спільної діяльності	облік часток у спільній діяльності; відокремлений облік доходів, витрат, результатів від інноваційного проєкту; розподіл одержаного прибутку між учасниками спільної діяльності; нарахування та виплата інвестору дивідендів від вкладеного капіталу або частини прибутку; зміни у власному капіталі підприємства-емітента в результаті інвестування інноваційної діяльності з отриманням частки в капіталі емітента.

Важливе місце у складі інноваційної діяльності займають процеси створення та придбання інноваційного продукту, в основі

яких лежить виробнича діяльність підприємства. Облікове відображення процесу виробництва включає два основні об'єкти, а саме: ресурси, що проявляються на даному етапі як витрати на створення або придбання продукту та сам продукт, заради створення якого здійснюється процес. Процес створення (придбання) інновацій не виняток. Формування облікових об'єктів за даним процесом інноваційної діяльності визначається наступними факторами:

- характер інноваційної діяльності (створення чи придбання);
- вартість та термін окупності інноваційного проекту;
- прядок покриття витрат (капіталізуються чи списуються на витрати періоду);
- характер створюваного інноваційного продукту (продукція, роботи, послуги, організаційні та управлінські рішення);
- сфера застосування (матеріально-технічне забезпечення, постачання, збут, маркетинг, тощо);
- вид діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна).

У найзагальнішому вигляді інноваційна діяльність, що забезпечує підприємству нововведення з метою отримання конкурентних переваг та збільшення прибутковості бізнесу, здійснюється у двох варіантах: створенням власними силами або придбанням готових інноваційних продуктів на стороні. При цьому вона проявляється в: оновленні матеріально-технічного забезпечення; зміні технології, організації чи управління виробництвом; створенні (придбанні) інноваційної продукції.

Принциповим з точки зору методології бухгалтерського обліку є порядок покриття витрат на інноваційну діяльність. Якщо поточні витрати списуються відразу то капітальні витрати включаються до вартості необоротних активів з подальшим поступовим віднесенням до витрат періоду при нарахуванні амортизації відповідних об'єктів.

Особливу актуальність та суттєві особливості обліку притаманні такому об'єкту інноваційної діяльності як об'єкти інтелектуальної власності, що обліковуються у складі нематеріальних активів за умови набуття майнових прав. Такі об'єкти є особливо актуальними для суб'єктів інноваційної діяльності, що належать до наукової галузі, основний вид діяльності яких пов'язаний з розробкою інновацій.

Отже, основні об'єкти облікового відображення процесу створення, придбання інноваційного продукту – це витрати капітального та поточного характеру на новостворений або придбаний інноваційний продукт, а саме:

- капітальні витрати на створення або придбання основних засобів, нематеріальних активів інноваційного характеру;
- капітальні витрати на модернізацію та оновлення основних

засобів;

- витрати на дослідження і розробки;
- поточні витрати на виробництво інноваційної продукції;
- створення та використання резервів для забезпечення майбутніх витрат інноваційної діяльності;
- відображення витрат інноваційної діяльності майбутніх періодів з подальшим їх включенням до складу поточних витрат;
- поточні витрати на придбання запасів інноваційного характеру;
- поточні витрати на нові організаційні та технологічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного характеру.

Інша група об'єктів, що потребують облікового відображення в процесі створення чи придбання інноваційного продукту, це сам інноваційний продукт, а саме:

- основні засоби, нематеріальні активи (об'єкти інтелектуальної власності, права користування об'єктами інтелектуальної власності), запаси інноваційного характеру;
- готова продукція інноваційного характеру, формування собівартості з метою її оцінки.

Сьогодні у фаховій літературі присутнє розуміння особливої важливості комерціалізації результатів інноваційної діяльності [44,111]. Комерціалізація в широкому розумінні представляє собою діяльність направлену на одержання прибутку. Комерціалізацію інноваційного продукту можна розглядати як процес виведення останнього на ринок з метою отримання економічної вигоди. Це дуже важливий етап інноваційної діяльності. Недарма Закон України «Про інноваційну діяльність», надаючи визначення інноваційної діяльності, наголошує на комерціалізації результатів наукових досліджень та розробок. Основними об'єктами процесу комерціалізації інноваційного продукту, як і будь-якого іншого процесу реалізації, є витрати, доходи та фінансові результати.

Формування об'єктів бухгалтерського обліку на етапі комерціалізації інноваційного продукту здійснюється під впливом наступних факторів:

- характер діяльності (виробниче, комерційне підприємство, наукова установа);
- місце інноваційних процесів в діяльності підприємства (у складі основної чи іншої операційної діяльності);
- сфера застосування інноваційного продукту (виробництво, збут, маркетингові дослідження, патентний пошук, організація та управління);
- напрямки комерціалізації, що зумовлюються призначенням інноваційного продукту (використання у власному виробництві,

відчуження);

- ступінь відчуження продукту (повне, часткове);
- характер договірних відносин при відчуженні інноваційного продукту (договір купівлі - продажу, договір оренди, ліцензійний договір, тощо);
- приналежність інноваційних продуктів, що використовуються у власному виробництві (власні або орендовані активи, об'єкти інтелектуальної власності, що використовуються на умовах ліцензійного договору).

Процес комерціалізації інноваційного продукту в залежності від напрямків його використання може здійснюватися за двома варіантами: використання у власному виробництві або відчуження.

При використанні інноваційних продуктів у власному виробництві основним об'єктом обліку є витрати пов'язані з використанням матеріальних необоротних та оборотних активів, а також технологічних, організаційних та управлінських рішень інноваційного характеру. Якщо використовуються активи, що не належать підприємству то в обліку повинні відображатися також витрати зі сплати орендних платежів, платежів за ліцензійними договорами, платежів за користування об'єктами інтелектуальної власності.

Відчуження об'єктів інноваційної діяльності пов'язано з формуванням таких облікових об'єктів як витрати, доходи та фінансові результати та передбачає облікове відображення господарських операцій повного відчуження інноваційних продуктів за договорами купівлі – продажу. Тимчасове відчуження інноваційних продуктів передбачає відображення в обліку доходів пов'язаних з передачею необоротних активів в оренду та передачею права використання об'єктів інтелектуальної власності на підставі ліцензії, ліцензійного договору, договору про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності.

Окрім вищезазначеного процес комерціалізації результатів інноваційної діяльності передбачає здійснення різного роду маркетингових, технологічних, економічних досліджень та обстежень з метою визначення напрямів можливої комерціалізації та її доцільності. У таблиці 5.2 подано етапи та зміст досліджень процедури комерціалізації наукових розробок, що пропонуються Методичними рекомендаціями з комерціалізації розробок, створених в результаті науково-технічної діяльності.

Вищезазначені дослідження та роботи можуть здійснюватися власними силами, та можуть потребувати залучення сторонніх

організацій та зовнішніх експертів та вимагають певних витрат, іноді досить суттєвих, які безумовно повинні обліковуватися.

Таблиця 5.2

Процедура комерціалізації наукових розробок

Назва етапу	Зміст робіт
Технологічний аудит	оцінка якісних характеристик інноваційного продукту; визначення правомірності набуття охоронних документів на результат науково-технічної діяльності.
Маркетинговий аналіз	вивчення ринкового потенціалу; виявлення переваг та недоліків інноваційного продукту, а також можливостей його комерційного обороту відповідно до принципів SWOT, GAP, PEST аналізів, матриці BCG.
Економічний аудит	визначення доцільності вкладення коштів у створення та комерційний обіг інноваційного продукту та тривалості його окупності.
Отримання охоронних документів	здійснення патентного пошуку, порівняння інноваційного продукту з уже існуючими.
Просування	розрахунок економічних показників, розробка бізнес-проектів по застосуванню інновації у масовому виробництві.
Укладання договору	визначення умов договору з урахуванням інтересів усіх його учасників.

Отже визначення сутності та ідентифікація об'єктів інноваційної діяльності на етапі комерціалізації її результатів дозволяють обґрунтувати вибір облікових об'єктів для побудови ефективної системи інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю. Ці об'єкти доцільно систематизувати за трьома напрямками.

По-перше, це - витрати пов'язані з використанням для власного виробництва:

а) власних матеріальних та оборотних активів інноваційного характеру, а саме: знос, ремонт та поліпшення основних засобів інноваційного характеру, амортизація нематеріальних активів, оцінка та списання запасів інноваційного характеру;

б) залучених у тимчасове користування активів інноваційного характеру, зокрема: платежі по орендованим необоротним активам, платежі за користування інноваційними об'єктами інтелектуальної власності за ліцензійними угодами, тощо;

в) витрати на інноваційні технологічні, організаційні та управлінські рішення використані у власному виробництві.

По-друге, облікові об'єкти пов'язані з відчуженням інноваційних продуктів:

а) витрати, доходи та фінансові результати пов'язані з повним відчуженням інноваційних продуктів за договорами купівлі продажу;

б) доходи пов'язані з частковим відчуженням інноваційних продуктів за договорами оренди, передачі права на використання інтелектуальної власності на підставі ліцензійного договору, тощо.

По-третє - поточні витрати некапітального характеру на проведення робіт та досліджень на різних етапах процесу комерціалізації інноваційного продукту з метою його просування (маркетингові дослідження, технологічний та економічний аудит, отримання охоронних документів, складання бізнес-планів просування продукту та заключення договорів).

Отже, вибір облікових об'єктів є важливою складовою обліково-інформаційного забезпечення інноваційної діяльності, яка відрізняється багатоаспектністю та особливою складністю. Ідентифікацію об'єктів інноваційної діяльності доцільно здійснювати за напрямками: процеси фінансування інноваційної діяльності, процеси створення (придбання) інноваційного продукту; процеси комерціалізації результатів інноваційної діяльності. Врахування сутності інноваційних процесів, факторів впливу, чітке розуміння мети та завдань обліку за трьома основними напрямками інноваційної діяльності дозволить максимально повно враховувати сутність, специфіку інноваційних процесів, програм та проєктів та забезпечити високу ефективність системи облікового забезпечення при формуванні методології обліку інноваційної діяльності.

5.3. Особливості інноваційної діяльності, що визначають методологічні аспекти її обліку

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні здійснюється на підставі нормативних актів, що регламентуються на загальнодержавному рівні. Це надає змогу формувати облікове забезпечення та складати фінансову звітність за єдиними принципами і формами та забезпечує порівнянність облікової інформації. Разом з тим методологія обліку повинна передбачати варіанти ведення обліку, що формуються, в першу чергу, під впливом двох обставин, а саме: діючого законодавства, яке передбачає альтернативи для окремих методичних прийомів стосовно оцінки та способів ведення обліку, а також існування різноманітних варіантів здійснення господарської діяльності, що визначаються галузевими, організаційними, технологічними особливостями суб'єктів господарювання. Інноваційна діяльність є дуже специфічною, складною та різнонаправленою, що зумовлює існування багатоваріантності самої діяльності та її обліково-інформаційного

забезпечення. В цих умовах особливо актуальним є дослідження проблемних аспектів побудови системи бухгалтерського обліку з огляду особливостей та специфіки інноваційної діяльності. Побудова обліку інноваційної діяльності передбачає:

- визначення об'єктів бухгалтерського обліку та облікових номенклатур, що стосуються інноваційної діяльності;
- класифікацію витрат, доходів, що пов'язані з інноваційною діяльністю; визначення сфери відповідальності та місць виникнення витрат, виділення центрів витрат та доходів інноваційної діяльності;
- вибір аналітичного інструментарію з врахуванням визначених об'єктів інноваційної діяльності та особливостей інноваційних процесів підприємства;
- вибір методів оцінки активів інноваційного походження, підходи до розподілу та покриття витрат інноваційного характеру, методики ведення внутрішньо-господарського обліку;
- відпрацювання організаційних аспектів, що стосуються роботи обліково-економічного персоналу по забезпеченню потреб інноваційної діяльності (визначення організаційної структури відповідного підрозділу, розподіл службових обов'язків, поділ та кооперування праці);
- організація технологічної складової облікового процесу в частині інноваційної діяльності (визначення переліку первинних документів та відпрацювання документообороту; вибір системи облікових реєстрів та визначення процедури їх ведення; побудова робочого плану рахунків).

Особливості системи облікового відображення інноваційної діяльності, які слід враховувати при побудові облікової системи підприємства, визначаються, в першу чергу, особливостями самої інноваційної діяльності. Вони включають наступне:

- інноваційна діяльність є надзвичайно складним та комплексним поняттям, що зумовлює особливу складність облікового відображення інноваційної діяльності;
- інноваційна діяльність потребує значних фінансових ресурсів, які мають різний характер за формами, джерелами покриття, ризиковістю та терміном окупності та потребують адекватного облікового забезпечення;
- характерною особливістю інноваційної діяльності є наявність елементів невизначеності в досягненні запланованих результатів, що зумовлює виникнення ризиків та визначає необхідність обліково-інформаційного забезпечення управління ними;
- в сучасних умовах особливого значення набуває комерціалізація інноваційного продукту, яка має на меті виведення останнього на

ринок з метою отримання економічної вигоди.

Проаналізуємо особливості інноваційної діяльності та розкриємо їх вплив на побудову системи облікового забезпечення.

Інноваційна діяльність є надзвичайно складним та комплексним поняттям. Вона включає різні за змістом і формою господарські операції, що відображають різні варіанти фінансування інноваційної діяльності (власні чи залучені кошти, кошти державного бюджету чи спеціалізованих державних і комунальних інноваційних фінансово-кредитних установ), організації інноваційного процесу в залежності від того як здійснюється (власними силами чи сторонніми організаціями), яких об'єктів стосується (продукції, основних засобів, нематеріальних активів, організаційних, технологічних, управлінських рішень), якими є напрямки комерціалізації інноваційного продукту (використання у власному виробництві чи продаж, передача за договором оренди чи ліцензійним договором), якою є методика покриття витрат пов'язаних з інноваційною дальністю (капіталізація чи віднесення на витрати періоду, резервування чи відкладені на майбутнє витрати). Це зумовлює особливу складність облікового відображення інноваційної діяльності.

Різновекторність інноваційної діяльності, різноманітність цілей і завдань інноваційного розвитку формують широкий спектр інноваційних проєктів, програм, процесів та господарських операцій, що зумовлює необхідність їх систематизації. Побудову обліково - інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю доцільно здійснювати за трьома напрямками: фінансування інноваційної діяльності; створення (придбання) інноваційного продукту; комерціалізація результатів інноваційної діяльності. Ці напрямки суттєвим чином відрізняються за змістом та організацією діяльності, видом ресурсів необхідних для їх здійснення, рівнем витрат, способом їх погашення. Як наслідок відмінними будуть і об'єкти та господарські операції, що потребують облікового відображення, варіанти їх оцінки та методика обліку.

Інноваційний напрям діяльності підприємства є надзвичайно багатограним. Управління інноваційною діяльністю потребує великого обсягу інформаційних ресурсів, які забезпечує, в першу чергу, система бухгалтерського обліку. Обов'язковою умовою реалізації потреб управління інноваційною діяльністю є виокремлення інформаційних ресурсів про об'єкти інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку. Діюча система бухгалтерського обліку не передбачає окремих синтетичних рахунків для обліку інноваційних витрат, продуктів, доходів та результатів від інновацій. Це виправдано, адже інноваційна діяльність надзвичайно багатоаспектне поняття.

Вона притаманна всім сферам та видам діяльності є багатоетапною та не завжди має чіткі межі.

Відповідно діючого законодавства діяльність підприємства поділяється на операційну, фінансову, інвестиційну. Таким же чином розкривається інформація й на рахунках витрат і доходів. Інноваційна діяльність пов'язана з фінансовою діяльністю на етапі залучення власного чи позикового капіталу для здійснення інновацій; з інвестиційною діяльністю при здійсненні інвестиційних проектів з оновлення технічного забезпечення; з іншою операційною діяльністю в процесі прикладних досліджень; з основною операційною діяльністю на етапі серійного виробництва інноваційної продукції. Тому не доцільним є виділення окремих синтетичних рахунків для обліку об'єктів інноваційної діяльності. Розширення інформаційного поля рахунків другого порядку і введення нових аналітичних позицій на рахунках третього порядку дадуть змогу одержувати більш повну й достовірну інформацію про інноваційні процеси на підприємстві з метою оцінювання ефективності інноваційних проектів та програм.

Таким чином, для формування інформаційних ресурсів інноваційної діяльності необхідним є виокремлення об'єктів інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку. При цьому ідентифікацію об'єктів інноваційної діяльності доцільно здійснювати виключно за рахунок введення додаткових рахунків 2-го та 3-го порядків. При розробці аналітичного інструментарію необхідно враховувати об'єкти інноваційної діяльності та особливості інноваційних процесів конкретного підприємства. З метою періодичного узагальнення інформації про інноваційну діяльність обліковою системою підприємства доцільно передбачити використання накопичувальних відомостей інноваційних витрат, доходів, джерел фінансування, які відображаються на різних рахунках.

Інноваційна діяльність потребує значних фінансових ресурсів, які мають різний характер за формами, джерелами покриття, ризиковістю та терміном окупності. Суттєвою особливістю інноваційної діяльності є те що вона потребує значних фінансових ресурсів, які можуть окупитися лише в майбутньому. Сьогодні підприємствам часто не вистарчає власних коштів для фінансування інноваційних проектів. Інноваційна діяльність з оновлення необоротних активів частіше фінансується за рахунок банківського кредитування. Створення інноваційних продуктів має довгий термін окупності та підвищений ризик. Тому такі проекти доцільно фінансувати за рахунок коштів венчурних фондів на засадах участі в капіталі або довгострокового кредитування. Останнім часом зростає значення нових форм інноваційного фінансування без фінансових

посередників таких як краудфандинг. Можливі різні варіанти облікового відображення процесу фінансування інноваційної діяльності в залежності від приналежності фінансових ресурсів, термінів та умов їх надання, наявності фінансових та нефінансових інтересів у інвесторів. На рисунку 5.2 представлено об'єкти та господарські операції, що потребують облікового відображення за різними джерелами та умовами фінансування інноваційної діяльності.

В межах облікової системи з врахуванням особливостей діяльності конкретного підприємства необхідно відпрацювати методичні, технологічні, організаційні аспекти за обраними обліковими об'єктами.

При цьому особливого значення набуває посилення аналітичності фінансового обліку з метою забезпечення відокремленого обліку інноваційного фінансування на окремих субрахунках рахунків обліку джерел фінансування та організації розрахунків з учасниками при фінансуванні з участю інвестора в капіталі підприємства. Облік процесу фінансування облік за різними джерелами фінансування ведеться на різних рахунках: 40 «Зареєстрований капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 46 «Неоплачений капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики». Це створює незручності у використанні такої інформації в управлінні інноваційною діяльністю. Тому доцільно в межах відпрацювання процедурних аспектів обліку передбачити окрему накопичувальну відомість обліку джерел фінансування інноваційної діяльності за наведеною вище класифікацією.

Характерною особливістю інноваційної діяльності є наявність елементів невизначеності в досягненні запланованих результатів, що зумовлює виникнення ризиків. Тому важливим завданням ефективної інноваційної діяльності є управління ризиками, а для цього потрібно відповідне облікове забезпечення. Під економічним ризиком суб'єкта господарювання, розуміють ймовірність втрат, що виникають при прийнятті управлінських рішень в умовах асиметричності та невизначеності. Економічний ризик відображає ступінь відхилення від цілей, міру збитків. Отже слушними є зауваження фахівців, які вважають, що: «для управління економічними ризиками інноваційної діяльності бухгалтерський облік повинен забезпечити відокремлений облік та постійний моніторинг витрат, доходів та фінансових результатів інноваційної діяльності» [145].

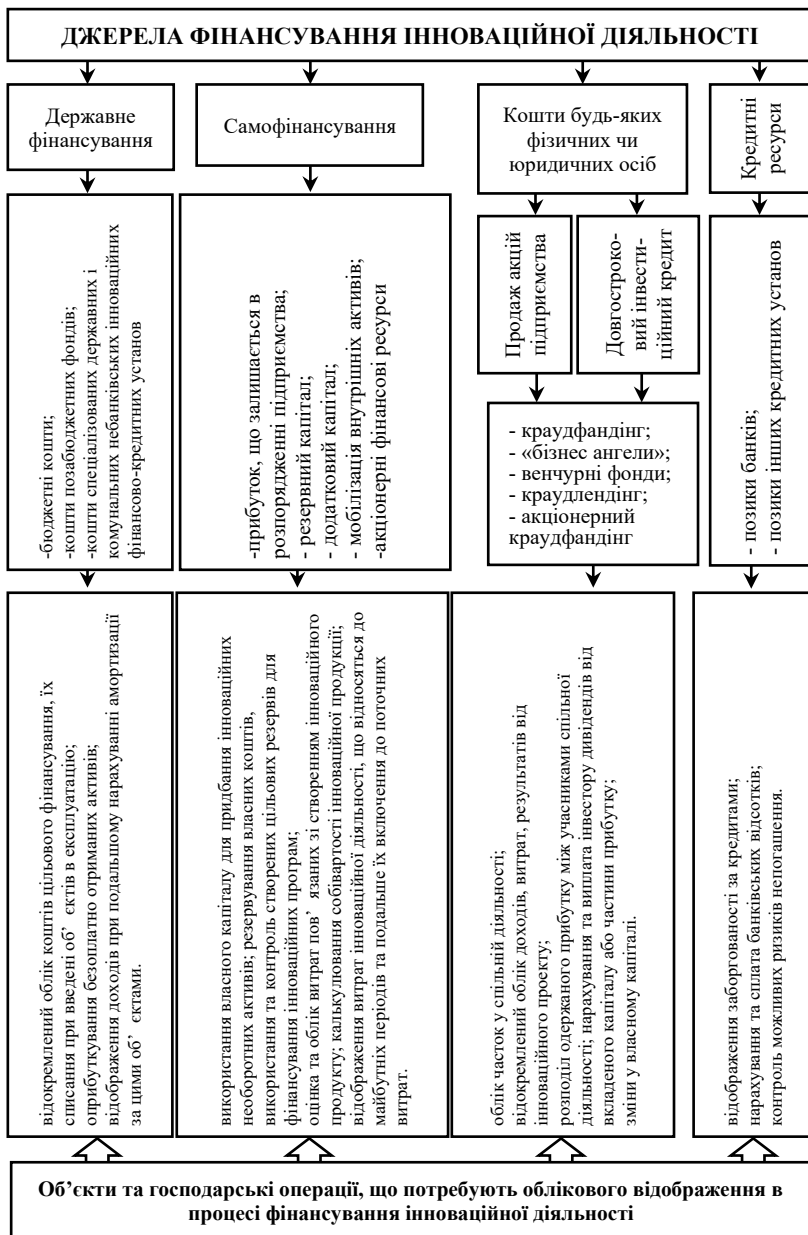


Рисунок 5.2 - Облікові об'єкти за джерелами процесу фінансування інноваційної діяльності

Для управління економічними ризиками інноваційної діяльності бухгалтерський облік повинен забезпечити відокремлений облік та постійний моніторинг витрат, доходів та фінансових результатів інноваційної діяльності.

Одним з основних облікових об'єктів в системі інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю є витрати. Інноваційні витрати далеко не завжди пов'язані з відповідними доходами. Витрати на інновацію та ефект від її впровадження часто не збігається в часі. Значні витрати часто спричинені науковими дослідженнями та пошуками, які не завершуються розробкою інноваційного продукту. Витрати виникають на всіх без винятку етапах та процесах інноваційної діяльності. Особливо складним є цей об'єкт для обліку на етапі створення (придбання) інноваційного продукту. Як видно з інформації наведеної на рисунку 5.3 облікове відображення цих процесів здійснюється за двома об'єктами це - витрати та активи інноваційного характеру, для оцінки яких теж потрібно інформація про витрати.

Облікове забезпечення в частині витрат інноваційної діяльності на цьому етапі повинно враховувати характер цієї діяльності по створенню чи придбання інноваційного продукту; характер створюваного інноваційного продукту; вартість та термін окупності інноваційного проекту; прядок покриття витрат; сферу застосування та вид діяльності. Воно повинно визначати аспекти обліку витрат, що стосуються:

- капіталізації витрат на створення інноваційного продукту за умови наявності зв'язку цих витрат з доходами майбутніх періодів;
- накопичення та списання витрат на здійснення інноваційних проектів, що пов'язані з основною діяльністю;
- розподілу та списання інноваційних витрат, що відображаються у складі витрат майбутніх періодів;
- методики формування та використання цільових резервів (забезпечень) для фінансування інноваційних проектів;
- визначення об'єктів обліку витрат інноваційної діяльності та об'єктів калькулювання собівартості інноваційного продукту;
- визначення сфери відповідальності, місць та центрів виникнення витрат інноваційної діяльності;
- розподілу непрямих витрат при калькулюванні собівартості інноваційної продукції.

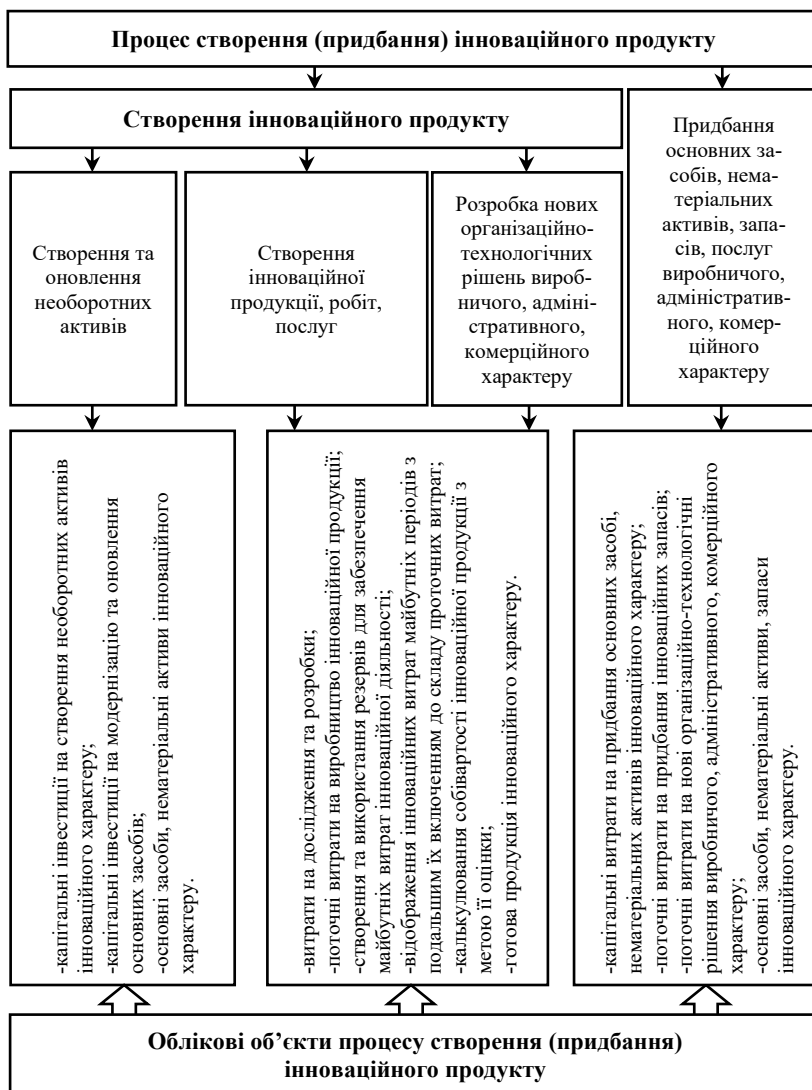


Рисунок 5.3 - Облікові об'єкти за напрямками процесу створення (придбання) інноваційного продукту

Тому при розробці облікової системи на цьому етапі особливого значення набуває розробка аналітичного інструментарію для формування інформаційного забезпечення управління інноваційними витратами в межах управлінського обліку.

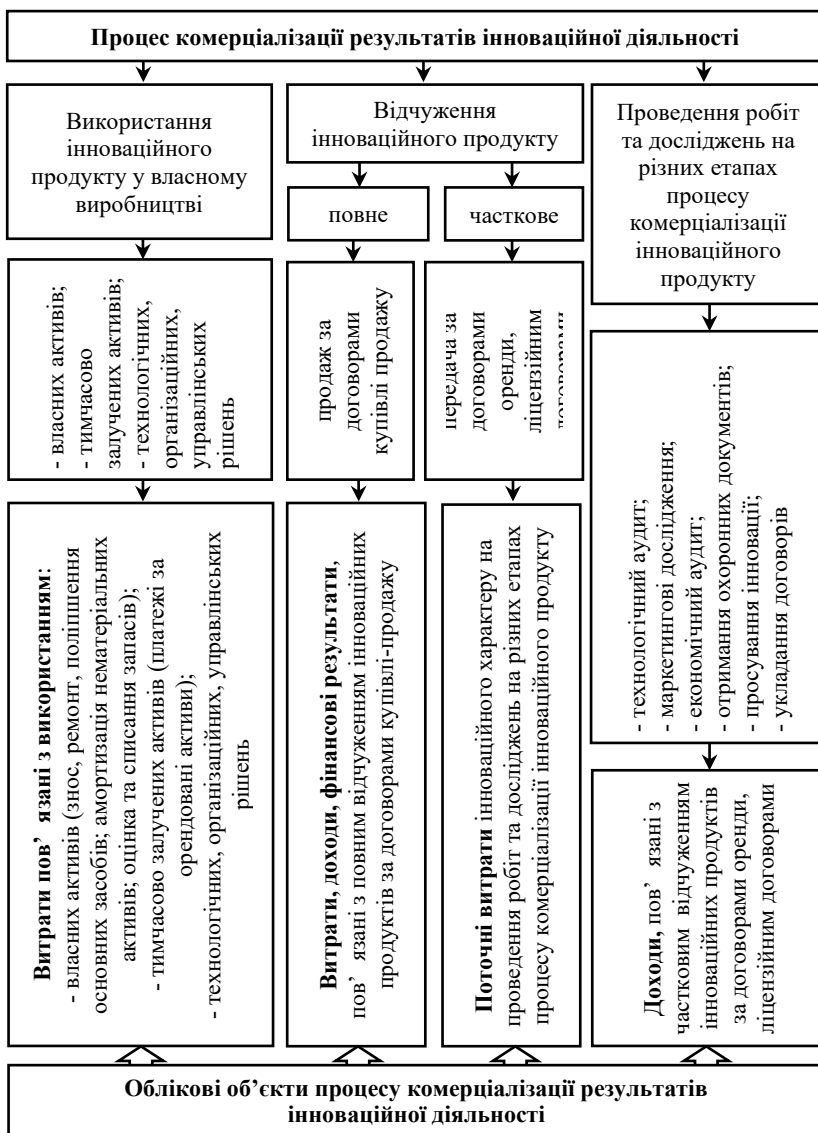


Рисунок 5.4 - Облікові об'єкти за напрямками процесу комерціалізації результатів інноваційної діяльності

В сучасних умовах особливого значення набуває комерціалізація інноваційного продукту, яка має на меті виведення останнього на ринок з метою отримання економічної вигоди. Останнім

часом посилюється актуальність процесу комерціалізації результатів інноваційної діяльності. На рисунку 5.4 узагальнено основні об'єкти фінансового обліку за напрямками використання інноваційних продуктів в процесі їх комерціалізації, зокрема: на потреби власного виробництва, для продажу, здачі в оренду, передачі права на використання інноваційних об'єктів за ліцензійними договорами.

В межах облікової системи необхідно передбачити інструменти для відокремленого обліку витрат, доходів та фінансових результатів за окремими проектами, продуктами, процесами на етапі комерціалізації. Вони повинні включати: об'єкти обліку витрат, доходів та фінансових результатів; аналітичний інструментарій для їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, облікові реєстри та внутрішню звітність для накопичення та узагальнення інформації про витрати та доходи інноваційних програм і проектів в розрізі запропонованої класифікації.

Разом з тим алгоритм комерційного використання інновацій передбачає проведення різноманітних досліджень на різних стадіях їх розробки та впровадження. Для здійснення таких досліджень та процедур часто буває необхідним здійснювати оцінку об'єктів за справедливою вартістю, залучати незалежних аудиторів та експертів, оцінювати вартість інноваційних об'єктів на активному ринку, враховувати інформацію щодо покупців, кредиторів, замовників, інвесторів. Така інформація не завжди відображається в системному обліку, проте є вкрай важливою для прийняття виважених управлінських рішень.

У зв'язку з цим слушними є рекомендації фахівців про необхідність виокремлення окремої групи об'єктів в складі інформаційних ресурсів інноваційної діяльності, що знаходяться поза системою бухгалтерського обліку. (рисунк 5.5). Такі позасистемні об'єкти обліку можуть включати:

- кваліфікаційний рівень працівників, що займаються науковими дослідженнями та інноваційними розробками;
- результати оцінки інноваційних активів експертами, незалежними аудиторами, оцінювачами;
- бази даних про ринок інноваційних об'єктів, ринок потенційних споживачів інноваційного продукту, клієнтські бази;
- результати технологічного аудиту стосовно оцінки якісних характеристик інноваційного продукту та визначення правомірності набуття охоронних документів на інноваційний продукт;
- результати економічного аудиту для визначення доцільності вкладення коштів та окупності проекту;
- розрахунки економічної ефективності інноваційного продукту;

- результати маркетингових досліджень стосовно переваг та недоліків інноваційного продукту, аналізу потенційного ринку на предмет можливості його комерційного використання;
- розробки бізнес-проектів по просуванню інноваційного продукту;
- оцінка ефекту від інноваційної діяльності соціального, екологічного характеру.

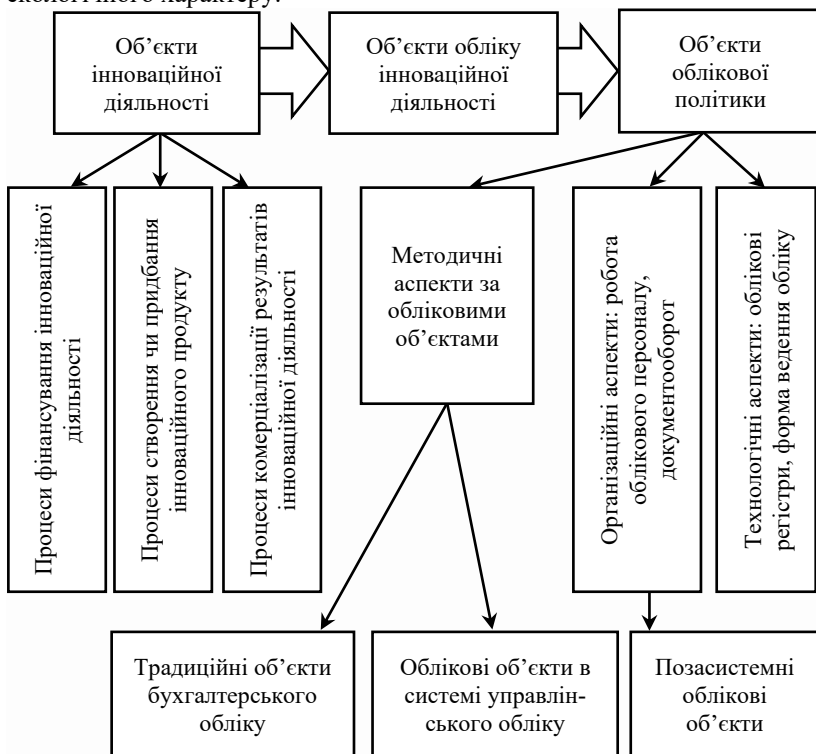


Рисунок 5.5 - Об'єкти обліку інноваційної діяльності та їх облікове відображення

Далеко не всі з зазначених об'єктів можна виміряти вартісними показниками, які відображаються в системному бухгалтерському обліку. Тому при формуванні інформаційних ресурсів управління інноваційною діяльністю доцільно передбачити облікові регістри для поточного накопичення та узагальнення інформації за окремими напрямками позасистемних об'єктів обліку, а також можливості накопичення нефінансової інформації за позасистемними об'єктами обліку інноваційної діяльності у внутрішньогосподарській

(управлінській) звітності. В якості додаткових реєстрів управлінського обліку можуть використовуватися картки та журнали обліку раціоналізаторських пропозицій; листи опитування і журнали реєстрації результатів експертних оцінок стосовно організації, наявності вузьких місць у процесі виробництва; журнали щоденного обліку заявок на поточний ремонт технологічного обладнання, тощо.

При розробці обліково-інформаційного забезпечення доцільно використати можливості інтегрованої звітності для накопичення та узагальнення нефінансової інформації інноваційного характеру. Інтегрована звітність дає можливість відображати розширену інформацію про інноваційну діяльність, потрібну різним користувачам, використовуючи різноманітну інформацію про зміни фінансових та нефінансових показників в результаті впровадження інновацій, наочно і у доступній формі відображати результати інноваційної діяльності, її вплив на внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства, ефективність інноваційних процесів, структуру витрат, формувати висновки про ефективність системи управління інноваційною діяльністю.

Разом з тим лише на основі обстежень на засадах суцільного безперервного обліку можна робити правильні висновки і приймати адекватні рішення. Тому система інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю повинна будуватися на засадах системності з максимальним використанням інструментарію та методики фінансового обліку. При відпрацюванні таких елементів методу фінансового обліку як рахунки, звітність необхідно особливо увагу приділяти розробці аналітичного інструментарію з метою максимального забезпеченні вимог управлінського обліку та потреб формування внутрішньогосподарської звітності для управління інноваційною діяльністю.

Дослідження особливостей інноваційної діяльності та дозволяють сформулювати вимоги до системи облікового відображення інноваційної діяльності, які слід враховувати при формуванні обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності підприємства:

- побудова системи обліково-інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю вимагає чіткої ідентифікації об'єктів інноваційної діяльності та об'єктів її облікового відображення, а з огляду особливої складності і різноманітності інноваційних процесів особливої значення набуває класифікація та систематизація об'єктів обліку інноваційної діяльності;

- реалізація функцій управління потребує виокремлення в обліку інформації про об'єкти інноваційної діяльності (витрати, доходи,

фінансові результати та активи інноваційного характеру);

- для ідентифікації об'єктів обліку інноваційної діяльності доцільно доповнити такі синтетичні рахунки як 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 39 «Витрати майбутніх періодів», 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати», 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки), 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» субрахунками другого порядку, що накопичуватимуть інформацію про інноваційну діяльність, а також аналітичними рахунками третього порядку, які конкретизуватимуть інноваційний процес підприємства;

- інформаційне забезпечення управління інноваційною діяльністю повинно будуватися на засадах системності з максимальним використанням інструментарію та методики фінансового обліку;

- особливої актуальності набуває розширення аналітичності фінансового обліку з метою максимального забезпечення вимог управлінського обліку та формування внутрішньогосподарської звітності для потреб управління інноваційною діяльністю;

- важливість нефінансових показників зумовлює необхідність відображення та накопичення інформації про позасистемні об'єкти обліку (рівень кваліфікації працівників, бази даних, експертні висновки, маркетингові дослідження, технологічний та економічний аудит).

Визначення особливостей облікового забезпечення інноваційної діяльності дозволяє упорядкувати методику обліку та покращити прозорість звітності, сформувати моделі облікового відображення різноманітних процесів інноваційної діяльності та джерел їх фінансування на рахунках бухгалтерського обліку.

5.4. Моделі облікового відображення інноваційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку

Побудова системи облікового забезпечення інноваційної діяльності є досить складною проблемою, що зумовлено існуванням багатьох варіантів оцінки та обліку інноваційних процесів та програм, кожен з яких має свої підходи, організаційні та технічні можливості, різні способи фінансування та покриття витрат. За таких обставин важливе місце у формуванні методики обліку інноваційної діяльності має метод моделювання, який дає можливість більш глибоко та ґрунтовно розглянути та проаналізувати всі можливі варіанти інноваційних процесів, програм, проектів та їх облікового

відображення, а також дозволяє упорядкувати та систематизувати інформацію.

Проблематика обліку інноваційної діяльності глибоко розглянута у працях професора Крупки Я.Д. [58], який одним з перших застосував можливості методу моделювання при дослідженні проблем побудови обліку інноваційної діяльності у вітчизняній науковій практиці. Обґрунтовуючи необхідність та можливість застосування методу моделювання стосовно облікових систем автори Крупка Я. та Кузь І. зауважують, що: «...поняття «моделювання» об'єктивно властиве системі обліку як засобу уявного узагальнення та функціонування облікового процесу» [57]. Особливо ефективним є застосування методу моделювання при побудові обліку такого складного об'єкту як інноваційна діяльність.

Побудова моделей обліку передбачає визначення основних чинників, що впливають на формування методологічних засад обліку. Професор Крупка Я.Д. при визначенні моделей обліку інноваційної діяльності визначає наступні чинники, що впливають на методологію та організацію обліку інноваційної діяльності:

1. Склад і порядок фінансування інноваційних проектів (чинник К).

2. Послідовність списання інноваційних витрат на поточні витрати операційної діяльності (чинник О).

3. Інноваційна інфраструктура підприємства (чинник S) [56].

За кожним з означених чинників визначають можливі варіанти реалізації господарських операцій, що пов'язані з інноваційною діяльністю та варіанти їх облікового відображення. Так, за першим з визначених чинників визначається в якості можливих варіантів фінансування інноваційної діяльності за рахунок: власних коштів (чинник К1), бюджетних коштів (чинник К2), коштів інноваційних та венчурних фондів (чинник К), тощо.

Що стосується інноваційних проектів пов'язаних з операційною діяльністю, які пов'язані з розробкою нових видів продукції, технологій, екологічних заходів тощо, то витрати на їх здійснення кваліфікуються як поточні. При цьому можливими є декілька варіантів включення інноваційних витрат до складу поточних витрат:

- списання їх в повній сумі в міру здійснення інноваційних витрат (чинник О1). Ці витрати попередньо накопичуються на рахунках 23 «Виробництво», 94 «Інші витрати операційної діяльності» з подальшими списанням на собівартість інноваційного продукту чи на фінансові результати в поточному періоді;

- створення відповідного забезпечення через попереднє резервування коштів для інноваційних програм (чинник О2). Ці

резерви створюють за рахунок собівартості та обліковують на рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;

- відображення інноваційних витрат у складі витрат майбутніх періодів (чинник ОЗ). Ці витрати накопичуються на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» з подальшим списанням відповідно строку корисного використання інноваційного продукту, або іншої бази розподілу.

Третій з визначених професором Крупкою Я.Д. чинників це склад виконавців, або за визначенням автора, інноваційна інфраструктура підприємства, яка є дуже розгалуженою. Поширеним і найпростішим варіантом тут є інновації, пов'язані з раціоналізаторством та винахідництвом окремих працівників (чинник S1). Витрати такого характеру включають в основному оплату праці та преміювання.

Більш складнішим є облік витрат за варіантом, який передбачає створення на підприємстві спеціальних підрозділів для інноваційної діяльності: лабораторій, експериментальних цехів (чинник S2). Такі підрозділи можуть бути окремими об'єктами обліку витрат, в розрізі яких відображають прямі та комплексні статті витрат, що підлягають розподілу між окремими видами робі та замовлень.

Крупні корпорації та об'єднання можуть у своєму складі мати окремі господарські одиниці, що займаються інноваційною діяльністю: науково-дослідні центри, експериментальні заводи тощо (чинник S3). Для них виготовлення інноваційного продукту є основною діяльністю. Оцінка інноваційного продукту у такому випадку здійснюється за відпускними цінами відповідно договору з покупцем, ринковою або справедливою вартістю.

Сучасний розвиток інноваційних технологій зумовлює появу таких структур як бізнес-інкубатори, технопарки, технополіси (чинник S4), що мають на меті виготовлення та комерціалізацію інноваційних продуктів. Вони можуть здійснювати діяльність як окремі юридичні особи або діяти на основі договору про спільну діяльність зі створенням юридичної особи чи без. Організація обліку у цьому випадку регламентується П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Підхід до моделювання облікових процесів запропонований професором Крупкою Я.Д. передбачає послідовне комбінування зазначених чинників та їх ознак, в результаті чого: «можна отримати усі можливі варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві. Кожна комбінація – це нова модель обліку. В поле логічних можливостей таким чином входить 28 моделей» [56].

Наприклад, перша із зазначених у дослідженні моделей інноваційної діяльності ($M1=K1$ S1), описує інноваційну програму

капітального характеру, яка здійснюється за рахунок власних коштів. При цьому основним виконавцем виступає внутрішній підрозділ підприємства. Ця програма може включати, наприклад, виготовлення обладнання інноваційного характеру експериментальним цехом. Моделювання обліку інноваційних процесів, програм та проектів за запропонованою вище методикою дозволяє:

- узагальнити і одночасно досягнути усі можливі операції пов'язані з інноваційною діяльністю, визначити послідовність їх здійснення та виявити взаємозв'язок між ними;
- виявити спільні риси та відмінності між окремими варіантами здійснення інноваційних проектів та процесів, що є основою формалізації облікових процесів;
- виявити чинники та ознаки, які суттєвим чином впливають на побудову обліку інноваційних витрат, послідовне комбінування яких дозволяє більш повно виявити усі варіанти обліку, що входять у простір логічних можливостей.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Чим зумовлені сучасні проблеми формування ефективної методології обліку інноваційної діяльності?
2. Чи є відмінності в трактуванні інноваційної діяльності в діючому законодавстві та фаховій літературі?
3. Які завдання інноваційної діяльності допомагає вирішувати облікова інформація?
5. Які фактори впливають на вибір об'єктів обліку інноваційної діяльності?
6. За якими блоками доцільно систематизувати процеси інноваційної діяльності з метою відпрацювання побудову її обліку?
7. Які фактори впливають на вибір джерел фінансування інноваційної діяльності?
8. У чому полягає сутність процесу комерціалізації результатів інноваційної діяльності?
10. Якими є напрямки комерціалізації інноваційного продукту?
11. Які варіанти передбачає методика покриття витрат пов'язаних з інноваційною діяльністю?
12. В чому полягає сутність та специфіка краудфандингу як форми фінансування інноваційної діяльності?
13. Чому інноваційна діяльність є одним із пріоритетних напрямів економічного розвитку?
14. Яким чином у фаховій літературі трактуються фактори, що мають бути враховані при побудові облікової системи інноваційної діяльності?

15. Які існують точки зору у фаховій літературі на проблеми облікового відображення інноваційної діяльності у разі капіталізації витрат пов'язаних з інноваційними проектами?

16. Який підхід є прийнятним для облікового відображення процесу комерціалізації результатів інноваційної діяльності?

17. Які проблеми виникають при формуванні облікової інформації, що використовується для визначення соціального ефекту інноваційної діяльності?

18. У чому полягають методологічні проблеми обліку соціальної складової інноваційної діяльності?

19. З якими новими обліковими об'єктами пов'язаний розвиток методології обліку інноваційної діяльності в сучасних умовах?

20. Які існують точки зору у фаховій літературі на проблеми виокремлення об'єктів інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку?

21. Чим зумовлена особлива актуальність розробки аналітичного інструментарію для формування інформаційного забезпечення управління інноваційними витратами?

22. Чи можуть нефінансові показники використовуватися при формуванні інформаційних ресурсів для управління інноваційною діяльністю?

23. Що впливає на вибір моделей обліку інноваційних витрат в частині списання капітальних витрат на поліпшення основних засобів?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Який підхід є прийнятним при обліковому відображенні інноваційної діяльності у разі капіталізації витрат інноваційної діяльності:

- а) віднесення понесених витрат на вартість активів;
- б) списання інноваційних витрат на поточні витрати операційної діяльності;
- в) списання інноваційних витрат на поточні витрати фінансової діяльності;
- г) віднесення витрат інноваційної діяльності на збитки;
- д) правильною відповіді не запропоновано.

4. Що впливає на визначення облікових об'єктів при формуванні облікової політики інноваційної діяльності:

- а) відповідність інноваційної діяльності суб'єкта господарювання концепції технологічного детермінізму;
- б) відповідність інноваційної діяльності суб'єкта господарювання концепції ринкової потреби;
- в) вид інновації;

- г) усі вищезазначені варіанти вірні;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

5. Що входить до складу об'єктів облікового відображення інноваційної діяльності:

- а) об'єкт інтелектуальної власності;
- б) результати інноваційної діяльності;
- в) джерела інвестування інноваційної діяльності;
- г) витрати інноваційної діяльності;
- д) всі відповіді вірні.

6. Який варіант доцільно застосовувати при списанні витрат інноваційного характеру, що пов'язані з модернізацією виробничого обладнання, результати якої збільшать первісно очікувану економічну вигоду:

- а) збільшення первісно очікуваної вартості основних засобів на суму витрат інноваційної діяльності;
- б) зменшення накопиченого у попередніх періодах зносу об'єктів;
- в) віднесення витрат інноваційної діяльності на поточні витрати операційної діяльності;
- г) віднесення витрат інноваційної діяльності на збитки;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

7. Результати інноваційної діяльності пов'язують з одержанням:

- а) економічного ефекту;
- б) науково-технічного ефекту;
- в) соціального ефекту;
- г) екологічного ефекту;
- д) усі вищезазначені варіанти вірні.

9. Яка інформація, що потрібна для провадження та управління інноваційною діяльністю не може бути відображена в системному бухгалтерському обліку?

- а) кваліфікаційні характеристики персоналу, що займається інноваціями;
- б) доходи від продажу інноваційного продукту;
- в) об'єкти інтелектуальної власності;
- г) нематеріальні активи інноваційного характеру;
- д) витрати на модернізацію обладнання.

10. Назвіть невірне твердження: при здійсненні інноваційної діяльності інформація потрібна для того, щоб визначати:

- а) які джерела доцільно залучати для здійснення інновацій;
- б) як правильно використовувати одержані кошти в якості фінансування інноваційної діяльності;

- в) які інноваційні продукти є актуальними для підприємства;
- г) всі вищезазначені відповіді вірні;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

11. Продовжіть речення: Вибір джерел та супроводження процесу фінансування інноваційної діяльності потребує відповідного інформаційного забезпечення для:

- а) аналізу та оцінки співвідношення власного і позикового капіталу, що визначає рівень незалежності підприємства;
- б) визначення вартості залученого капіталу та ефективності його віддачі;
- в) визначення ризику, що виникає при використанні відповідних джерел;
- г) визначення економічних інтересів інвесторів;
- д) всі вищезазначені відповіді вірні.

13. Не відноситься до факторів, що впливають на вибір виду джерел фінансування інноваційної діяльності:

- а) чисельність працюючих, що зайняті в основному виробництві;
- б) характер інноваційної діяльності (створення чи придбання);
- в) наявність чи відсутність фінансово та нефінансового інтересу у інвестора;
- г) ризиковість та термін окупності інноваційного проекту;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

14. Не відноситься до факторів формування облікових об'єктів в процесі створення та придбання інноваційного продукту:

- а) характер інноваційної діяльності (створення чи придбання);
- б) вартість та термін окупності інноваційного проекту;
- в) прядок покриття витрат (капіталізуються чи списуються на витрати періоду);
- г) характер створюваного інноваційного продукту (продукція, роботи, послуги, організаційні та управлінські рішення);
- д) правильної відповіді не запропоновано.

15. Не є об'єктом облікового відображення процесу створення, придбання інноваційного продукту:

- а) капітальні витрати на створення або придбання основних засобів, нематеріальних активів інноваційного характеру;
- б) капітальні витрати на модернізацію та оновлення основних засобів;
- в) витрати на дослідження і розробки;
- г) створення та використання резервів для забезпечення майбутніх витрат інноваційної діяльності;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

16. Яким є порядок покриття витрат на інноваційну діяльність:

а) поточні витрати списуються відразу, капітальні витрати включаються до вартості необоротних активів з подальшим поступовим віднесенням до витрат періоду при нарахуванні амортизації відповідних об'єктів;

б) поточні та капітальні витрати списуються відразу на витрати періоду;

в) поточні та капітальні витрати включаються до вартості необоротних активів;

г) всі вищезазначені відповіді вірні;

д) правильної відповіді не запропоновано.

18. Формування облікової політики інноваційної діяльності на етапі комерціалізації інноваційного продукту здійснюється під впливом наступних факторів:

а) характер діяльності (виробниче, комерційне підприємство, наукова установа);

б) сфера застосування інноваційного продукту (виробництво, збут, маркетингові дослідження, патентний пошук, організація та управління);

в) напрямки комерціалізації, що зумовлюються призначенням інноваційного продукту (використання у власному виробництві, відчуження);

г) характер договірних відносин при відчуженні інноваційного продукту (договір купівлі - продажу, договір оренди, ліцензійний договір, тощо);

д) всі вищезазначені відповіді вірні;

19. Що не відноситься до напрямків комерціалізації інноваційного продукту?

а) використання інноваційного продукту у власному виробництві;

б) придбання необоротних активів у постачальника;

в) продаж інноваційного продукту;

г) передача інноваційного продукту за договором оренди чи ліцензійним договором;

д) правильної відповіді не запропоновано.

21. Методика покриття витрат пов'язаних з інноваційною діяльністю передбачає:

а) капіталізацію витрат інноваційної діяльності;

б) віднесення витрат інноваційної діяльності до витрати періоду;

в) резервування витрат інноваційної діяльності;

г) відображення витрат інноваційної діяльності у складі витрат майбутнього періоду.

д) всі вищезазначені відповіді вірні.

22. Що не відноситься до напрямків використання інноваційних продуктів в процесі їх комерціалізації?

а) використання на потреби власного виробництва;

б) використання для продажу;

в) використання здачі в оренду;

г) передача права на використання інноваційних об'єктів за ліцензійними договорами;

д) всі вищезазначені відповіді вірні.

25. Продовжити речення: Інтегрована звітність дає можливість:

а) відображати розширену інформацію про інноваційну діяльність, потрібну різним користувачам, використовуючи різноманітну інформацію про зміни фінансових та нефінансових показників в результаті впровадження інновацій;

б) у доступній формі відображати результати інноваційної діяльності, її вплив на внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства;

в) оцінювати ефективність інноваційних процесів, структуру витрат;

г) формувати висновки про ефективність системи управління інноваційною діяльністю;

д) всі вищезазначені відповіді вірні.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[10, 11, 20, 23, 27, 34, 36, 37, 41, 44, 46, 54, 56, 57, 58, 65, 74, 85, 86, 87, 90, 91, 97, 110, 111, 144, 145].

РОЗДІЛ 6: РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ, МЕТОДОЛОГІЇ ТА ПРАКТИКИ В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

6.1. Вплив діджиталізації на розвиток теорії та методології обліку

6.2. Проблеми та перспективи розвитку організації обліку в умовах діджиталізації

6.1. Вплив діджиталізації на розвиток теорії та методології обліку

Вся історія людства – це розвиток. Проте, розвиток не поступовий, а хвилеподібний, революційний, який відбувається в усіх сферах (проте неодноразово). Т.С. Кун при дослідженні історії розвитку науки під науковими революціями розумів ситуації, за яких виникає зміна правил, якими керуються вчені [63]. Втілення нових правил призводить до революційного процесу, який ніколи не відбувається одночасно (хоча сама термінологія змушує визначити точно дату цього тривалого процесу як факту революції, що відбулась).

Більшість вітчизняних і закордонних науковців виокремлюють три цивілізаційні «хвилі», які були пов'язані із трьома найважливішими технологічними стрибками:

- перша відповідає відкриттю і впровадженню продуктивного рільництва...;

- ініціаторами другої «хвилі» стали європейці, які намагалися подолати бар'єр Османської імперії й дістатися до виробів і природних продуктів Сходу. Для цього їм довелося швидко розвинути технології кораблебудування, наук орієнтаційного плану, створити прилади для точного визначення місцезнаходження судна на поверхні Землі, досконалу вогнепальну зброю, зручну побутову механіку (годинники та інші механізми) тощо;

- третя «хвиля» розпочалася у другій половині XX ст. під впливом застосування на практиці теоретичних досягнень фізиків і представників інших наук. Це надало можливість за порівняно короткий період часу радикально змінити процедуру вироблення, трансляції, накопичення і переробки інформації у цифровій формі. У цей період спостерігалась швидка зміна «поколінь» комп'ютерів.

Сьогодні людство знаходиться біля витоків четвертої промислової революції, яка фундаментально змінює усі сфери життя. Цифрова (digital) економіка виступає основою Четвертої промислової революції, яка за масштабом, обсягом та складністю.....не має аналогів

у всьому попередньому досвіді людства. Digital - економіка передбачає активне впровадження інновацій та інформаційно-комунікаційних технологій в усі види економічної діяльності та сфери життя.

Сьогодні спостерігається свого роду сепарація економіки, коли частина бізнесу, яка легко автоматизується, йде з поля зору, а на її місці виникають інші види діяльності. У останні роки спостерігається трансформація фінансової сфери (у тому числі і бухгалтерського обліку і звітності), послуги якої багато у чому є інформаційними і легко реалізуються з використанням цифрових інструментів.

Цифрова економіка - це не окрема галузь, це базис, що дозволяє створювати якісно нові моделі бізнесу, торгівлі, логістики, виробництва, змінює формат освіти, охорони здоров'я, державного управління, комунікацій між людьми, а, отже, є передумовою появи нової парадигми розвитку промисловості, економіки і всього суспільства. Ця парадигма безпосередньо обумовлює появу та розвиток новітніх облікових парадигм та визначає тенденції розвитку організації та методології обліку.

В останні роки вітчизняні і закордонні вчені занепокоєні проблемою кризи сучасної бухгалтерської науки, яка ґрунтується на диграфічній парадигмі. Реалії сьогодення свідчать про невідповідність сучасних теоретичних засад бухгалтерського обліку вимогам сучасної глобальної економіки та інформатизації суспільства. Багато науковців відповідно до запитів практиків у сфері обліку здійснюють пошуки нової парадигми. Достатньо широке коло науковців і фахівців-практиків акцентують увагу на необхідності трансформації теорії та методології в умовах цифровізації.

Сучасне суспільство є інформаційним, у ньому все більше працюючих зайнято виробництвом, зберіганням, переробкою та реалізацією інформації. Однією із складових інформаційного суспільства є економічні інформаційні системи. Ці системи відносяться до складних, мають цілісну ієрархічну структуру з багаторівневими зв'язками та складними функціями управління. Сучасну систему управління підприємством характеризує складна інформаційна система. Це пов'язано із обміном інформації як всередині підприємства, так і за його межами, мультиваріантністю видів інформації, що циркулює в управлінській системі підприємства, найважливішою складовою якої є бухгалтерська інформаційна система. Це обумовлено тим, що саме у системі бухгалтерського обліку відбувається формування інформації для потреб користувачів усіх рівнів (інвесторів, обліковців, аудиторів, аналітиків, економістів, менеджерів всіх рівнів та інших). Бухгалтерська інформаційна система

є підсистемою більш високого рівня, а отже підпадає під її вплив (рис. 6.1).

НАВКОЛИШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ

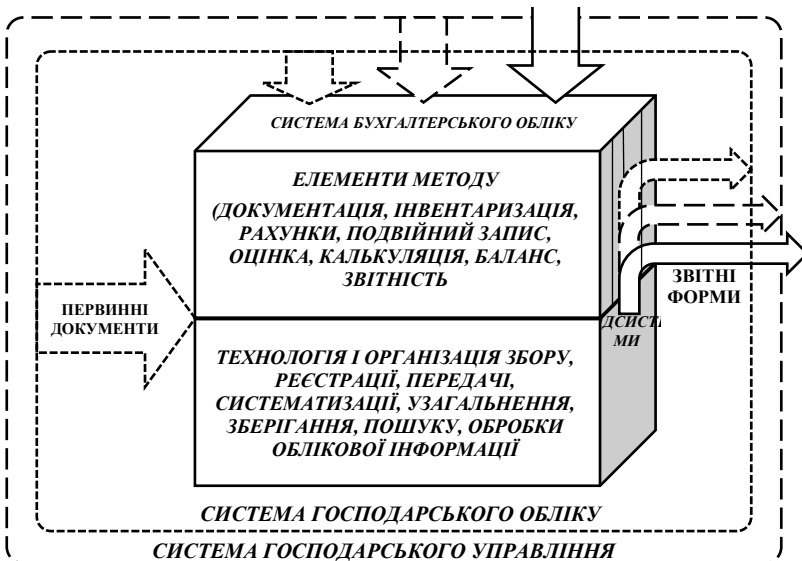


Рисунок 6.1 - Класична модель системи бухгалтерського обліку як інформаційної

Методологія, організація та методика обліку обумовлені зовнішнім середовищем (соціально-економічними відносинами). Так, винахід паперу у свій час обумовив появу облікових записів на папері, винахід комп'ютерної техніки - застосування комп'ютерів при веденні бухгалтерських операцій тощо.

Такий підхід є традиційним. Проте існує і інший («Теза Зомбарта») [100]. Так, початок Промислової революції (1780-1851 рр.) у наукових працях загальноприйнято пов'язувати із розвитком капіталізму. Проте, саме у цей час набув поширення подвійний бухгалтерський запис, масове використання якого дозволило суттєво підвищити якість інформації, яка формувалась у обліковій інформаційній системі. Це дало можливість забезпечити користувачів бухгалтерської інформації усіх рівнів якісною інформацією, що сприяло прийняттю адекватних управлінських рішень. Саме наявність достовірної інформації про реальний стан справ на підприємстві дало можливість менеджерам підвищити ефективність роботи свого підприємства. Це призвело до економічного зростання майже усіх

галузей і економіки країн у цілому. Отже, бухгалтерський облік активно впливає на зовнішнє середовище (рис. 6.2).

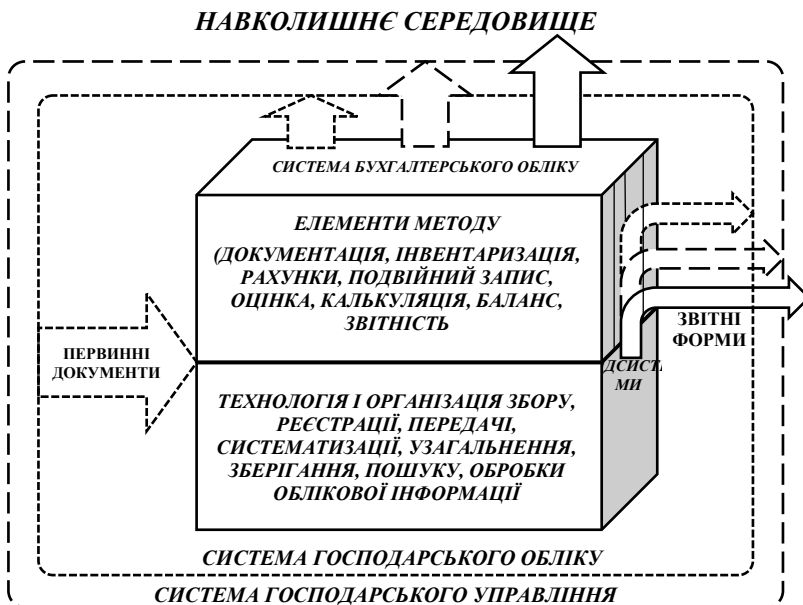


Рисунок 6.2 - Модель системи бухгалтерського обліку відповідно до «Тези Зомбарта»

Таким чином, інформаційна система бухгалтерського обліку є відкритою з двосторонніми зв'язками, яка, як підсистема системи більш високого рівня, з одного боку, підпадає під вплив зовнішнього середовища (соціально-економічних відносин), а з іншого – сама впливає на неї (рис. 6.3).

Інформаційна система бухгалтерського обліку не лише забезпечує систему більш високого рівня інформацією, але й активно впливає на об'єкт управління шляхом створення, накопичення та забезпечення якісною і своєчасною інформацією. Таке трактування відповідає концепції заперечення пасивно-спостережницької ролі обліку та визначає його активне функціональне навантаження. В межах цих підходів заслуговує на увагу концепція формування активно-адаптивної облікової системи. Таким чином, сучасні економічні процеси в умовах глобалізації і інформатизації призводять до ускладнення внутрішніх та зовнішніх зв'язків, що обумовлює необхідність створення гнучких активно – адаптивних облікових систем.

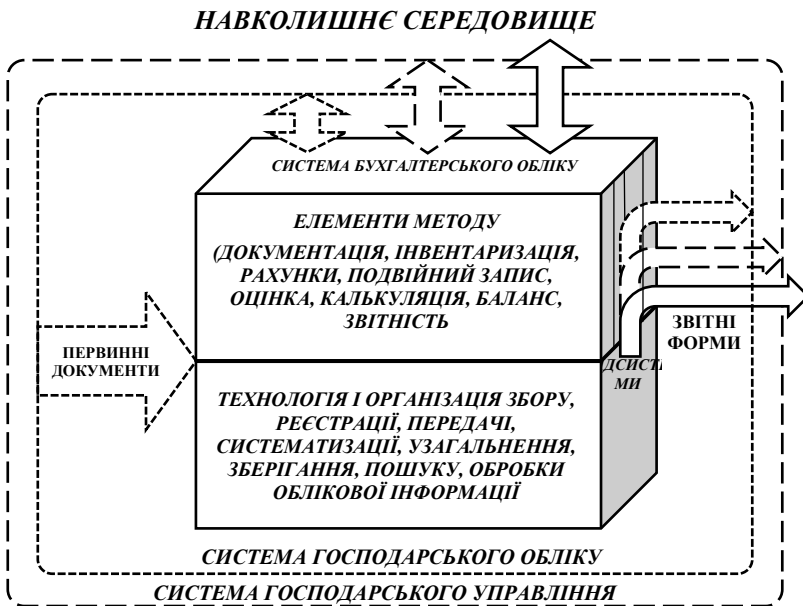


Рисунок 6.3 - Модель системи бухгалтерського обліку як відкритої кібернетичної

Активність гнучких систем бухгалтерського обліку полягає в активізації впливу на об'єкт управління, зовнішнє середовище; а адаптивність – у змінах елементів системи відповідно до змін зовнішнього середовища (потреб системи управління), які повинні мати попереджувальний характер. Але, ефективно працююча інформаційна система бухгалтерського обліку повинна мати адекватний теоретичний апарат. У цьому полягає зворотній зв'язок: потреби інформаційного забезпечення управління здійснюють поштовх у напрямі розвитку облікової теорії.

На підставі ретроспективного аналізу розвитку облікових теорій є можливим зазначити, що основні теоретичні положення бухгалтерського обліку сконцентровані в учбовому курсі «Теорія бухгалтерського обліку», який був сформований ще у тридцять років минулого століття. На той час його зміст цілком відповідав індустріальній фазі розвитку народного господарства, в яку активно вступив Радянський Союз. У цей період основною функцією бухгалтерського обліку була контрольна. Після переходу до ринкової економіки домінуючою стає інформаційна, що обумовлює необхідність розробки відповідних теоретичних положень. На перших

етапах розвитку соціально-економічних відносин теоретичний апарат бухгалтерського обліку ще якось відповідав вимогам суспільства, але з розвитком глобалізаційних процесів став суттєво відставати.

Система бухгалтерського обліку є моделлю соціально-економічних відносин, у якій «протиставлення фактів життя (в науці говорять про синтетичні судження) і фактів, що логічно вводяться з теорії в практику (їх називають аналітичними судженнями), складають сутність реального бухгалтерського обліку» [84]. Від адекватності побудови моделі залежить достовірність відображення об'єкту в обліку, і, як наслідок, ефективність управлінських рішень, що приймаються. При формуванні такої моделі є необхідним враховувати такі суперечливі, але об'єктивні тенденції розвитку, як диференціація і інтеграція. Розвиток і становлення глобальної економіки передбачає існування єдиної інформаційної бази, що обумовлює необхідність узгодженості термінології у різних наукових сегментах єдиного інформаційного простору. На початкових стадіях розвитку соціально-економічних відносин диференціація галузей знань не відбувалась, тобто не існувало і розбіжностей в термінології (тому що і термінології взагалі не існувало). У подальшому, спостерігався диференційований розвиток різних галузевих наукових напрямів, який здійснювався у межах вузького спеціального професіонального призначення, що було цілком природньо і доцільно на відповідному етапі розвитку як наук, так і соціально-економічних відносин. У сучасних умовах відбувається інтеграція різних галузей знань на базі первинної інформації. При цьому їх злиття не спостерігається, тому що кожна з них продовжує виконувати свої функції та вирішувати свої завдання. Але, історично склалося, що у процесі розвитку різних напрямів знань у них вже виникла специфічна термінологія. Щодо системи бухгалтерського обліку при формуванні облікових моделей в умовах інформатизації є необхідним враховувати тенденції диференціації облікової інформації відповідно до її споживачів (виокремлення підсистем фінансового та управлінського обліку) та інтеграцію інформації в умовах єдиного інформаційного простору.

Відповідно до розширення функцій бухгалтерського обліку що можуть бути реалізовані з використанням нових інформаційних технологій сучасні науковці відповідно до тенденції диференціації обліку та виокремлення його складових у відповідності з різними запитами ставлять як проблему необхідність зміни назви бухгалтерського обліку, виокремлення та ідентифікації таких його складових як стратегічний, управлінський тощо. З боку ряду авторів це викликає обурення, як наприклад, за поглядом П.Я. Хомина це не що інше як «терміни-покручі на кшталт «креативного обліку»

«контролінгу» «стратегічного обліку» навіть «інформології» [121]. Саме ця теза є протиставленням позиції М.С. Пушкаря щодо доцільності зміни назви «бухгалтерський облік» на «інформологія». Ми погоджуємось з позицією М.С. Пушкаря щодо суттєвих відмінностей сучасного обліку та запереченням його меж лише віддзеркаленням фактів господарського життя. У цьому зв'язку нам імпонує позиція Жука В.М., який наполягає на необхідності поглиблення тлумачення сутності бухгалтерського обліку та його трактування як значущого соціально-економічного інституту.

Процеси глобалізації та інформатизації суспільства обумовлюють трансформацію теоретичних засад бухгалтерського обліку. Інформаційна система бухгалтерського обліку є підсистемою системи більш високого рівня і як частина цілого незрівнянно більш значуща, ніж сама по собі. Як у свій час, розвиток подвійної бухгалтерії був обумовлений розвитком капіталізму («видатні дослідники капіталізму XIX с. К. Маркс і М. Вебер, кожен із різних ідеологічних позицій, прийшли до однозначного висновку: розвиток капіталізму неможливо уявити без адекватного йому бухгалтерського обліку» [84]), так і діджиталізація економіки обумовлює трансформування теоретичних засад бухгалтерського обліку.

Важливою обліковою парадигмою, що покладена в основу сучасної методології та практики є парадигма організації бухгалтерського обліку, що узагальнює спільну дію функціональності і формалізованості обліку. Ця парадигма означає механізм дії методології бухгалтерського обліку, що містить ефект невизначеності. Взаємодія функціональності і формалізованості може розглядатись як за інтровертивним принципом, так і за екстравертивним принципом. Інтровертивний принцип у парадигмі бухгалтерського обліку означає інформаційну цільову спрямованість та ґрунтується на обмеженості бухгалтерської системи будь-якого рівня (держави, етносу) можливостями методології. Облікова процедура обмежена складом об'єктів обліку. Розширення складу (введення нових) облікових об'єктів відбувається у зв'язку з розвитком науки і техніки, економіки та методів управління господарською діяльністю. Проте, розробка методології обліку в частині нових об'єктів містить елемент невизначеності, який знаходиться за межами елементів методу бухгалтерського обліку, які вже опановані. Подолання невизначеності, яке пов'язане із введенням нової методології, означає дію принципу екстравертності. Його реалізація пов'язана з новими науковими ідеями, новими професійними рішеннями і має наслідком розширення функціональності.

У межах парадигми організації бухгалтерського обліку є необхідним з'ясувати вплив діджиталізації на такі важливі організаційні аспекти як форма бухгалтерського обліку та організація первинного обліку, як такі, що у першу чергу трансформуються під впливом цифровізації.

Вплив цифровізації на методологічні, методичні та організаційні аспекти обліку настільки значний, що науковці пов'язують його з новою парадигмою у розвитку облікової теорії, що обумовлено Четвертою промисловою революцією. Так, проф. Н.М. Малюга з огляду постіндустріальних тенденцій розвитку економічної системи виокремлює нову парадигму бухгалтерського обліку - «Подвійну інформаційну динаміку». Сутність цієї парадигми полягає в уточненні змісту і складових нових об'єктів – інтелектуального капіталу, природноресурсного потенціалу та інформації, порядку їх визнання, ідентифікація та оцінювання, особливостей відображення інформації у звітності. Вона базується на нових інформаційних технологіях; нових завданнях обліку, виникнення яких обумовлено перерозподілом економічних ресурсів в економічній системі. Виникнення нових об'єктів бухгалтерського обліку спричинено їх «дематеріалізацією», що обумовлено специфікою постіндустріальної (інформаційної) економіки (для виконання основних завдань, які постають перед підприємством, основна увага приділяється управлінню інтелектуально-інформаційної складової капіталу підприємства). Формування парадигми «Подвійної інформаційної динаміки» стало першою комплексною спробою в обліковій літературі відобразити зміни у системі бухгалтерського обліку, які пов'язані з адаптацією до умов постіндустріальної економіки [77].

С.Ф. Легенчук зазначає, що на сучасному етапі у національній системі обліку використовується синтез диграфічної і уніграфічної науково-дослідних програм бухгалтерського обліку, яка базується на диграфічній програмі. Гіпотетичну модель С.Ф. Легенчука структури диграфічної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку на основі моделі І. Лакатоса, яка складається з «твердого ядра», «негативної евристики», «захисного паску» і «позитивної евристики» представлено рис. 6.4 і 6.5.

«Тверде ядро» науково-дослідної програми		
Онтологічні елементи диграфічної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку		
Рахунок	Подвійний запис	Баланс
Процедурні елементи «твердого ядра» науково-дослідної програми, які забезпечують петрифікацію (ідентифікацію і фіксацію) явищ		
Інвентаризація		Документування
«Негативна евристика» - правила, які визначають її «тверде ядро»		
Загальносистемні умови метрифікації явищ		
Періодичність	Автономність підприємства	Універсальний (грошовий) вимірник

Рисунок 6.4 - Багаторівнева структура «твердого ядра» диграфічної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку [70]

«Тверде ядро» програми складається з елементів (рахунку, подвійного запису, балансу, інвентаризації, документування), які є незмінними в усіх теоріях науково-дослідної програми. Вони є фундаментальними припущеннями і приймаються у якості аксіом, тобто існування диграфічної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку без них неможливе. За Легенчуком це обумовлює певний догматизм або конвенціоналізм науково-дослідної програми, що забезпечує більш детальне розуміння переваг конкретної теорії.

«Захисний пасок»			
Форми звітності		Методи оцінки об'єктів і системи калькулювання	
«Позитивна евристика» - елементи, які модифікують і уточнюють «захисний пасок», що спростовується			
Фундаментальні положення формування фінансової звітності		Основоположні принципи оцінки об'єктів	
Принцип нарахування	Принцип повного висвітлення	Історичної собівартості	Консерватизму (обачливості)
Якісні характеристики фінансової звітності		Безперервність діяльності	Превалювання сутності над формою
Зрозумілість	Цінність для прийняття рішень	Послідовність	
Співставленість	Постійність		

Рисунок 6.5 - Багаторівнева структура «захисного паску» діграфічної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку [70]

«Негативна евристика» є сукупністю правил, що забороняють перебудовувати «тверде ядро» навіть за умови появи протилежних течій і аномалій. Негативна евристика складається з «правил

метріфікації предмета науково-дослідної програми бухгалтерського обліку в трьох вимірах: рух, час і простір» [70].

Для ідентифікації предмета науково-дослідної програми бухгалтерського обліку у русі С.Ф. Легенчуком запропоновано використовувати поняття енергії як загального кількісного вимірника різних форм зміни матерії або взаємодії матеріальних об'єктів. Між енергетичними та вартісними показниками існує нелінійний зв'язок, натомість вартість об'єкту відображається через його ціну у грошовому вимірнику.

Відповідно грошовий вимірник, хоча і нелінійно, є мірою форми руху, зокрема, господарських операцій підприємства. Для ідентифікації предмета науково-дослідної програми бухгалтерського обліку у просторі використовується принцип автономності підприємства, що визначає межі співіснування з іншими об'єктами, місце предмету обліку серед інших об'єктів.

Для ідентифікації предмета науково-дослідної програми бухгалтерського обліку у часі використовується принцип періодичності, який визначає проміжок часу між початком і закінченням процесу, який є його стандартної одиницею (квартал, рік).

«Захисний пасок» створює допоміжні гіпотези, які необхідно переробити або повністю змінити, якщо це необхідно для забезпечення прогресивності існуючої науково-дослідної програми бухгалтерського обліку.

У якості прикладу таких складових «захисного паску», які зазнають трансформації, С.Ф. Легенчук розглядає принцип історичної собівартості, принцип консерватизму, який поступово замінюється на принцип оцінки за справедливою ринковою вартістю.

С.Ф. Легенчук зазначає, що в умовах постіндустріальної економіки є можливим забезпечити прогресивний розвиток подвійного бухгалтерського обліку шляхом кристалізації його «твердого ядра», який має залишатися незмінним. Проте «захисний пасок» (допоміжні гіпотези, які необхідно переробити або повністю змінити, якщо це необхідно, для забезпечення прогресивності існуючої науково-дослідної програми бухгалтерського обліку) повинен стати основним об'єктом удосконалення при приведенні бухгалтерського обліку до нових вимог користувачів інформації. У разі появи аномалій і «контрприкладів» для забезпечення адекватності бухгалтерського обліку слід удосконалити або привести у відповідність захисний пасок (форми звітності і методи оцінки, системи калькулювання). При цьому «тверде ядро» (рахунки, подвійний запис, баланс, документування, інвентаризація) залишається незмінними [70]. Проте, у фаховій літературі у контексті діджиталізації ставиться під сумнів незмінність

як структури «твердого ядра» на сучасному етапі розвитку теорій бухгалтерського обліку, так і беззаперечність диграфічної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку.

6.2. Проблеми та перспективи розвитку організації обліку в умовах діджиталізації

В умовах діджиталізації потребують перегляду організаційні засади обліку. Сьогодні дослідження як методологічної так і організаційних аспектів обліку неможливо без дослідження такої категорії як «форма обліку». Взагалі, як вже зазначалось, категорійний апарат бухгалтерського обліку є нечітким і незрозумілим. Як слушно зазначає П. Хомин (цитуючи Аристотеля) «перш ніж про щось говорити, треба визначити поняття» [120].

Етимологія терміну «форма» походить від латинського *forma* - «вид, образ». Це поняття є багатоаспектним і передбачає серед іншого:

- стосовно форми предмету - взаємне розташування меж (контурів) предмета, об'єкта, а також взаємне розташування точок лінії;
- як філософська категорія - визначається відносно до понять «зміст» та «матерія»;
- як уніфікований за стилем, кроєм, кольором та тканиною спеціальний службовий одяг, що створює єдиний облік;
- як встановлений зразок, шаблон оформлення документації.

Усвідомлення сутності категорії «форма» відносно бухгалтерського обліку є неможливим без з'ясування змістовності бухгалтерського обліку та проведення аналізу співвідношення змісту та форми.

Відповідно з еволюцією категорії бухгалтерський облік та розвитком технічних засобів здійснення процедури обліку трансформується і категорія «форма бухгалтерського обліку», яка з одного боку є об'єктом наукових досліджень (рахунковедення), а з іншого – предметом організації облікової практики (рахівництва). Філософським постулатом є необхідність забезпечення єдності (відповідності) змісту та форми, що є справедливим і відносно бухгалтерських категорій. У разі їх невідповідності розвиток припиняється до подолання суперечностей.

Для посилення корисності обліку є необхідним вибудувати таку його систему, організаційну структуру або форму, яка поряд з адекватним відображенням господарських явищ надавала інформацію на запит всього управлінського персоналу і системи управління в цілому. Традиційна структура облікових служб, форми традиційних облікових реєстрів, системи показників і способи їх узагальнення,

строки і форми їх представлення не повною мірою відповідають цим вимогам (що є справедливим і при застосуванні прикладних програмних продуктів що побудовані на засадах журнально – ордерної форми). Відповідно об’єктивною є необхідність трансформування обліку у напрямі перетворення його в активний елемент управління, що, серед іншого, впливає на необхідність розвитку форм організації обліку.

У сучасній нормативній та науковій літературі відсутнє однозначне трактування категорії «форма бухгалтерського обліку» (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

**Основні підходи до визначення категорії
«форма бухгалтерського обліку»**

№	Визначення	Джерело
1	- певна система реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 [10]
2	- система взаємозв'язаних облікових реєстрів та способів відображення в них фактів господарської діяльності	Валуєв Б.І. [22]
3	- система взаємозв'язку встановлених облікових реєстрів певної форми і змісту, призначених для відображення наявності і руху засобів підприємства, джерел їх утворення та процесів господарської діяльності, а також способи запису операцій в облікових реєстрах.	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [60]
4	- технологія облікового процесу яка передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, а також порядок записів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку з урахуванням специфічних особливостей діяльності підприємств.	Гоголь Т. [25]
5	- алгоритм обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності, тобто форма – те, що лежить між документом і звітністю	Соколов Я.В. [107]
6	- сукупність облікових реєстрів	Муравський В.В. [81]

Традиційним для сучасної вітчизняної літератури є підхід за яким різновид форм бухгалтерського обліку визначається системою реєстрів. Так, у підручниках з основ бухгалтерського обліку зазначається, що форма бухгалтерського обліку – це система реєстрів порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з

дотриманням єдиних засад ведення обліку. Відповідно основними особливостями різних форм бухгалтерського обліку вважають:

- структуру регістрів синтетичного і аналітичного обліку, їх зовнішню форму;
- послідовність і техніку облікових записів, ступінь використання обчислювальних машин для облікової реєстрації;
- варіанти організації облікової процедури.

Ознаками, які відрізняють форми бухгалтерського обліку одна від іншої, є:

- зовнішній вид;
- призначення;
- зміст облікових регістрів;
- взаємозв'язок і поєднання хронологічних і систематичних записів;
- взаємозв'язок і поєднання регістрів синтетичного і аналітичного обліку, їх кількість, послідовність облікових записів;
- рівень застосування обчислювальної техніки;
- алгоритми побудови облікової процедури.

Незважаючи на той факт, що більшість розглянутих підходів базується на припущенні, що різновид форми бухгалтерського обліку визначається насамперед системою регістрів, найбільш вираженим, на нашу думку, є визначення наведене Я.В. Соколовим. За сучасними уявленнями «алгоритм обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності» складається саме з регістрів. Проте, ретроспективний аналіз та сучасні тенденції діджиталізації свідчать про те, що не завжди такий підхід мав місце і у найближчому майбутньому апріорність такого підходу достатньо сумнівна.

Аналіз наведених визначень «форма обліку» свідчить про те, що в їх основу покладений порядок оформлення, тоді як, форми обліку поділяються ще і за видом засобу, який використовується для його ведення (паперова, комп'ютерна тощо).

Еволюційні зміни форм бухгалтерського обліку завжди пов'язані із прагненням оптимізувати процес обробки та подання облікової інформації. При цьому розвиток форм бухгалтерського обліку базується на досягненнях людства (революціях) в інших сферах. Інноваційний розвиток технологій створює базу для інноваційного розвитку економіки, їхній спільний вплив генерує інноваційний характер розвитку як методологічної так і організаційних аспектів обліку (у тому числі і форм бухгалтерського обліку). Рисунок 6.6 подана послідовність винаходів людства та зміна форм бухгалтерського обліку.

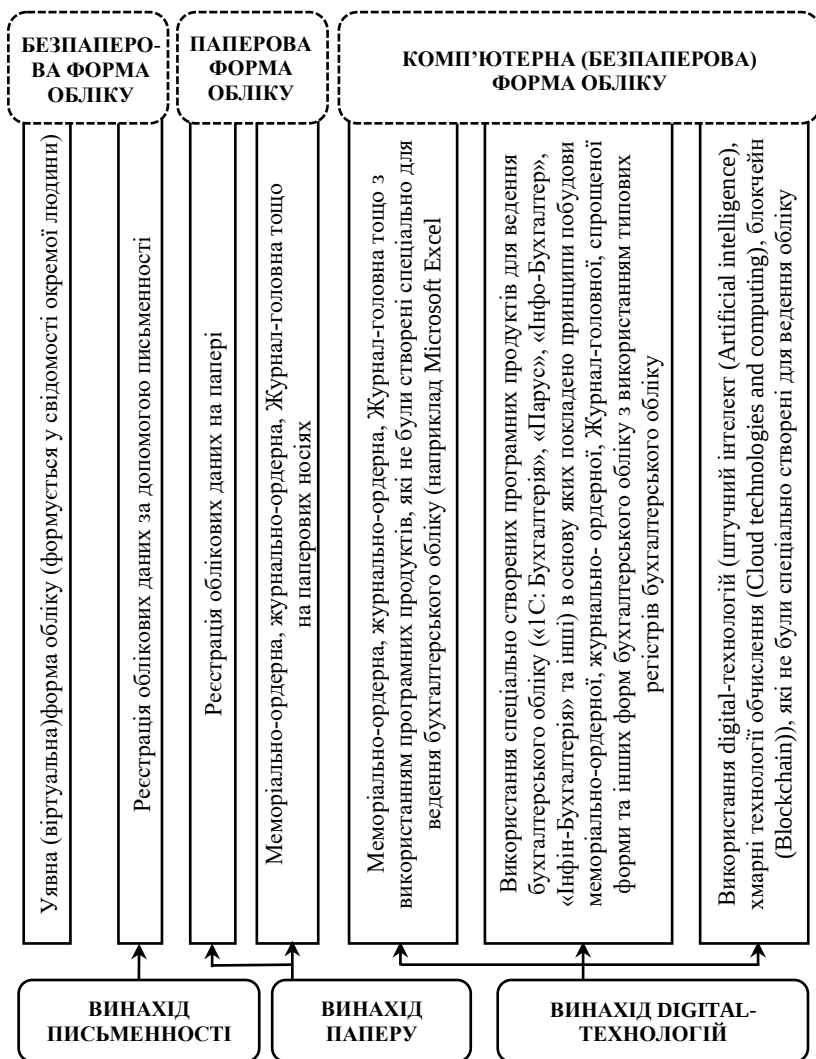


Рисунок 6.6 - Послідовність виникнення форм бухгалтерського обліку та винаходів людства [45, с. 134].

Після зміни форми бухгалтерського обліку за видом засобу, який використовується для його ведення, відбувається зміна форми бухгалтерського обліку за порядком оформлення. Отже, розвиток форм бухгалтерського обліку за видом засобів для ведення бухгалтерського обліку та за порядком оформлення відбувався і

відбувається з одного боку паралельно, а з іншого - спостерігається певна послідовність.

Слід також зазначити, що на всіх етапах перехід на нову форму обліку суб'єктами господарювання здійснювався і здійснюється поетапно і нерівномірно.

Цей процес схожий на дифузію: деякі підприємства використовують інноваційні форми, а деякі – дуже застарілі. Так, сьогодні відповідно з даними форуму газети «Все про бухгалтерський облік» станом на липень 2020 року 82% респондентів ведуть бухгалтерський облік з використанням бухгалтерських програм, 8% - мають часткову автоматизацію облікових процедур, і 10% - застосовують журнально – ордерну форму обліку [117].

На підставі анкетування облікових працівників у Кіровоградському регіоні встановлено, що деякі суб'єкти господарювання (близько 14%) і дотепер ведуть бухгалтерський облік без використання комп'ютерної техніки («вручну»). На противагу окремі облікові служби започаткували використання технології «блокчейн» для ведення обліку.

Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління). Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій в напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях, що обумовлює необхідність оптимізації форм бухгалтерського обліку як елементу його організації.

В умовах діджиталізації форми бухгалтерського обліку отримали значний розвиток, що впливає на наявність підходів за якими взагалі заперечується існування форми бухгалтерського обліку. Такий підхід суперечливим та неоднозначним.

У фаховій навчальній літературі відсутня єдність підходів як стосовно трактування сутності так і стосовно класифікації форм бухгалтерського обліку. Так, у західних навчальних та інших фахових виданнях з бухгалтерського обліку, як правило, мова йде про італійську, англійську, німецьку, французьку, американську і комбіновану форми. При цьому зазначається, що поняття «форма бухгалтерського обліку» мало сенс в основному при ручній техніці його ведення або при використанні простих обчислювальних та записуючих пристроїв. В умовах масового застосування для обробки

економічної інформації комп'ютерної техніки підкреслюється що це поняття є застарілим і має лише історичну цінність. Це твердження з огляду на те, що в господарській та обліковій практиці підприємства використовують різні технології, а саме як паперові так і технології збирання та обробки економічної інформації з використанням комп'ютерної техніки, є дискусійним. Також, навіть при використанні комп'ютерної техніки, зокрема для узагальнення інформації, підходи до формування показників кінцевого сальдо синтетичних рахунків та формування регістрів зведеного обліку (головна книга) є різними. Тобто, необхідно враховувати рівень діджиталізації облікових процедур при визначенні форми обліку.

В умовах застосування комп'ютерних технологій та програмних продуктів у процесі діджиталізації економіки відбуваються трансформації бухгалтерського обліку та облікових процедур, що призводить до підвищення якості та рівня ефективності процесу управління. Застосування програм автоматизації обліку дає можливість суттєво підвищити якість обробки облікової інформації. Крім того, використання комп'ютерної техніки змінює зміст та організацію праці облікового персоналу, зокрема зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, забезпечує систематизацію облікових показників. Облікова праця стає більш творчою, такою що спрямована на організацію та удосконалення процедур бухгалтерського обліку, підвищення якості облікової інформації.

Розвиток digital-технологій є складним процесом з різноспрямованими зв'язками та складними функціями, що обумовлює трансформувannya. Відбувається свого роду сепарація економіки, коли частина діяльності бізнесу, яка легко автоматизується, йде з поля зору, але на її місці з'являються інші.

Слід зазначити, що від розвитку digital-технологій перш за все виграють галузі економіки, які пов'язані із наданням послуг, де необхідно мислення, творчість, людська участь. До таких сфер відноситься і бухгалтерський облік. При цьому відбуваються кардинальні зміни у процедурах його організації та ведення, а отже змінюється і форма. Очікується, що трансформація системи бухгалтерського обліку під впливом розвитку digital-технологій, призведе до зростання якісних характеристик обліку, що у свою чергу, призведе до підвищення якості та рівня ефективності процесу управління підприємством.

Найістотніший вплив на трансформувannya облікової методології, організації та практики спричиняє розвиток таких digital-технологій: штучний інтелект (Artificial intelligence), хмарні технології

і обчислення (Cloud technologies and computing), великі дані (Big Data), блокчейн (Blockchain).

Штучний інтелект (Artificial intelligence) - це інтелектуальна комп'ютерна система, наділена можливостями розпізнавання мови, навчання та вирішення проблем. Artificial intelligence доцільно використовувати для вирішення завдань які регулярно повторюються (управління дебіторською та кредиторською заборгованістю, витратами, грошовими потоками тощо) та вирішення нестандартних завдань (управління товарними потоками, створення прогнозних моделей, встановлення шахрайських схем).

До недоліків використання даної digital-технології можна віднести ймовірність кібератак, програмні помилки та похибки у алгоритмах. Крім того, слід зазначити низьку правову урегульованість застосування цифрових технологій в обліку.

Хмарні технології і обчислення (Cloud technologies and computing) – «це сукупність технологій, що є пов'язаними між собою, становлять єдиний комплекс обробки даних і передбачають постійне збереження інформації на серверах у мережі Інтернет із її кешуванням на персональних комп'ютерах чи гаджетах». Тобто, цю digital-технологію можна розглядати як послугу інтернет-сервісу. Використання Cloud technologies and computing доцільно у разі необхідності резервного копіювання інформації, контролю та розширення доступу до інформації. Застосування цієї технології має наступні переваги:

- можливість мати доступ до інформації у режимі реального часу;
- дозволяє скорочувати витрати на обслуговування інформаційної технології (скорочення витрат на технічне та програмне забезпечення, утримання ІТ-спеціалістів, зменшення паперового та запровадження електронного документообігу);
- підвищує рівень доступності та безпеки, забезпечує резервне копіювання і аварійне відновлення.

Головним недоліком використання хмарних технологій є відсутність абсолютної конфіденційності, яку лише гарантують постачальники послуг, проте не завжди її забезпечують. Доцільність розміщення апаратних потужностей та програмних засобів, що утворюють «хмару» обумовлюється виникненням тісного зв'язку суб'єкта господарювання з фіскальними органами, органами соціального страхування, іншими контролюючими структурами тощо. При цьому держава в особі органів державної фіскальної служби має можливість контролювати нарахування і сплату податкових платежів у режимі реального часу.

Використання хмарних технологій дозволяє сконцентрувати технічні обчислювальні ресурси, ІТ-фахівців та програмне забезпечення у загальній хмарі, що дозволяє економити кошти та підвищити прозорість обліку, зменшити трудомісткість формування звітності суб'єктів господарювання та контрольних заходів.

Великі дані (Big Data) – це сукупність програмних і апаратних методів, способів і засобів (комп'ютерних програм), які реалізують одну або кілька когнітивних функцій еквівалентних відповідним когнітивним функціям людини. Застосування цієї технології є доцільним при веденні управлінського обліку, формуванні звітності, аналізі договорів, управлінні ризиками тощо.

До недоліків використання даної digital-технології можна віднести проблеми, які пов'язані із захистом даних та безпекою.

Блокчейн (Blockchain) (також відомий як технологія розподіленої бухгалтерської книги) – це розподілена база даних, яка складається з окремих блоків, з'єднаних у вигляді безперервного ланцюжка, в якій зберігаються всі транзакції які коли-небудь відбувались [90]. Особливістю є те, що блоки, які становлять ланцюжок, обов'язково містять в собі тимчасову мітку і посилання на попередній блок. Теоретично ланцюжок, який формується з блоків, може бути нескінченним.

У поточному обліку записи зберігаються і знаходяться у централізованому місці, зазвичай у базі даних програми бухгалтерського обліку. Зазвичай бухгалтер вводить всі записи у систему і виконує усі необхідні зміни відповідно до потреб клієнта. Коли облікова інформація потрібна клієнтові, бухгалтер отримує необхідні дані і передає їх. Тільки бухгалтер має прямий доступ до централізованої бухгалтерської книги.

На відміну від традиційного обліку, технологія розподіленої бухгалтерської книги використовує кардинально інший підхід. Записи вводяться і зберігаються у розподіленій бухгалтерській книзі, яка доступна усім зацікавленим сторонам. При цьому, бухгалтер, аудитор, клієнт і регулюючий орган, як правило, завжди матимуть однакову копію книги. Крім того, забезпечується безпека на вищому рівні, так як технологія Blockchain використовує закриті і відкриті ключі для аутентифікації користувачів.

Технологія Blockchain сприяє майже миттєвим операціям. На початку кожного місяця бухгалтери по всьому світу закривають книги за попередній місяць. Як правило, цей процес є достатньо тривалим (особливо це стосується закриття рахунків і формування звітності за рік). Технологія розподіленої бухгалтерської книги дозволяє здійснювати обробку у реальному часі, що забезпечує миттєву обробку

транзакції. Крім того, ця технологія забезпечує введення розумних контрактів. Ці програми встановлюють правила договору і забезпечують дотримання угоди.

Незважаючи на суттєві переваги використання технології Blockchain проблемним моментом його застосування є забезпечення захисту інформації.

Використання digital-технологій у бухгалтерському обліку створює передумови для виникнення принципово нової форми обліку. Їх застосування призводить до змін у алгоритмі обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності.

Основними перевагами застосування digital-технологій при здійсненні облікових процедур є: обробка та збереження великої кількості однакових у структурному плані одиниць облікової інформації; можливість здійснення вибірки необхідної інформації з великої кількості даних; достовірне і безпомилкове здійснення математичних розрахунків; оперативне отримання даних, необхідних для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень; багаторазове відтворення дій. Крім того, використання digital-технологій дозволяє вирішити проблему точності формування й оперативності забезпечення обліковою інформацією користувачів облікової інформації для обґрунтованого ухвалення та реалізації ефективних управлінських рішень.

До основних проблемних моментів використання digital-технологій можна віднести захист інформації, можливість кібератак, відсутність законодавчого регулювання. Проте, вони не можуть нівелювати позитивні ефекти від імплементації технологічних інновацій.

Застосування digital-технологій є пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерського обліку, призводить до трансформуваль у «алгоритмі обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності» (формі бухгалтерського обліку), суттєво підвищує якість обробки облікової інформації, забезпечує оптимізацію витрат підприємства, розширює доступ потенційних інвесторів та фінансових аналітиків до фінансової інформації, забезпечує вищу швидкість роботи з обліковою інформацією в режимі реального часу, забезпечує зростання рівня довіри з боку клієнтів, призводить до збільшення обсягів збереження облікових даних.

Ведення електронного документообороту на підприємстві - один із способів оптимізації бізнес-процесів, який дозволяє суттєво скоротити час на узгодження і підписання документів, звільнитися від численних тек із паперами і значних обсягів паперової роботи.

Метою впровадження електронного документообороту є автоматизація діловодства, підвищення ефективності обслуговування фізичних і юридичних осіб, спрощення ведення справ та оптимізація процедур проходження документів, а також розвиток системи електронної взаємодії. У перспективі електронний документообірот повинен був стати основою єдиного інформаційного простору.

Електронний документообірот став ще більш актуальним у період пандемії коронавірусу, коли бізнес намагався налагодити віддалену роботу і автоматизувати процеси обміну як внутрішньої, так і зовнішньої документації (договори з контрагентами, акти наданих послуг, видаткові накладні, рахунки і т. д.). Проте існують реальні правові та законодавчі проблеми ведення електронного документа. Так, у діючих вітчизняних нормативних актах відсутнє чітке визначення електронного документа, закріплення його статусу, що призводить до невизначеності і сумнівів щодо юридичної сили електронних документів.

Також існують певні ускладнення із забезпеченням необхідного розмежування доступу і забезпечення таємниці документації обмеженого користування, сертифікацією систем електронного підпису і забезпеченням захисту при обміні інформацією. При цьому, у зв'язку із складною політичною обстановкою, виникає додаткова проблема - держструктури повинні, за можливостю, користуватися вітчизняним програмним забезпеченням. Проте, на даний момент українська ІКТ-галузь це забезпечити у повному обсязі не спроможна.

Вітчизняне державне регулювання відносин, у яких взаємопов'язані первинний облік, право і digital - технології, не можна визнати у повній мірі сформованим. У зв'язку з цим, при прийнятті державних регулятивних заходів у сфері цифровізації є пріоритетними послідовність і обережність застосування. У той же час, темп розвитку цифрових технологій настільки високий, що державне регулювання просто не встигає за ним. Проте, державне і правове регулювання у сфері ІКТ необхідно, оскільки саме держава має забезпечити синхронізацію, оптимізацію та безпеку реалізованих у цифровому економічному співтоваристві операцій.

Державне регулювання електронного документообороту має сприяти встановленню горизонтальних зв'язків та розвитку галузевого та професійного саморегулювання. З іншого боку, державне регулювання має закріплювати критично значущі принципи та умови реалізації правовідносин між учасниками digital-економіки. В межах правового регулювання необхідне опрацювання та оптимізацію типових законодавчих моделей правовідносин з визначенням базових прав і обов'язків суб'єктів .

ЗАПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що Т.С. Кун розумів під науковими революціями при дослідженні історії розвитку науки.
2. З якими найважливішими технологічними стрибками більшість вітчизняних і закордонних науковців пов'язують цивілізаційні «хвилі».
3. У чому вітчизняні і закордонні вчені бачать проблему кризи сучасної бухгалтерської науки.
4. У чому особливості функціонування інформаційного суспільства.
5. Розкрийте сутність бухгалтерської інформаційної системи.
6. Розкрийте сенс парадигми організації бухгалтерського обліку.
7. Дайте визначення категорії «форма бухгалтерського обліку».
8. З чим пов'язані еволюційні зміни форм бухгалтерського обліку.
9. Розвиток яких digital-технологій спричиняє найістотніший вплив на трансформувannya облікової методології, організації та практики.
10. Які основні проблемні моменти використання digital-технологій.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. **Наукова революція за Т.С. Куном – це:**
 - а) тривалий процес;
 - б) процес, що визначений точною датою;
 - в) процес, що відбувається одночасно;
 - г) вірні відповіді 2 та 3;
 - д) немає вірної відповіді.
2. **Більшість вітчизняних і закордонних науковців виокремлюють цивілізаційні «хвилі» у кількості:**
 - а) дві;
 - б) три;
 - в) чотири;
 - г) п'ять;
 - д) немає вірної відповіді.
3. **Бухгалтерський облік:**
 - а) не впливає на зовнішнє середовище;
 - б) не впливає на зовнішнє середовище, а підпадає під вплив зовнішнього середовища;

в) не підпадає під вплив зовнішнього середовища, а впливає на зовнішнє середовище;

г) активно впливає на зовнішнє середовище і підпадає під вплив зовнішнього середовища;

д) немає вірної відповіді.

4. Парадигма організації бухгалтерського обліку:

а) базується на функціональності обліку;

б) базується на формалізованості обліку;

в) узагальнює спільну дію функціональності і формалізованості обліку;

г) узагальнює спільну дію діджиталізації, функціональності і формалізованості обліку;

д) немає вірної відповіді.

5. Форма бухгалтерського обліку – це:

а) певна система реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад;

б) система взаємозв'язаних облікових реєстрів та способів відображення в них фактів господарської діяльності;

в) алгоритм обробки інформації від моменту отримання первинного документа до складання звітності;

г) усі відповіді вірні;

д) немає вірної відповіді.

6. На всіх етапах перехід на нову форму обліку здійснювався і здійснюється:

а) поетапно і нерівномірно;

б) поетапно і рівномірно;

в) поетапно;

г) рівномірно;

д) немає вірної відповіді.

7. Зміна форми бухгалтерського обліку відбувається:

а) за видом засобу, який використовується для його ведення;

б) за порядком оформлення;

в) за часовим лагом;

г) за видом засобу, який використовується для його ведення та за порядком оформлення;

д) немає вірної відповіді.

8. Найістотніший вплив на трансформування облікової методології, організації та практики спричиняє розвиток таких digital-технологій:

а) штучний інтелект (Artificial intelligence), хмарні технології і обчислення (Cloud technologies and computing), великі дані (Big Data), блокчейн (Blockchain);

б) штучний інтелект (Artificial intelligence), хмарні технології і обчислення (Cloud technologies and computing), великі дані (Big Data);

в) хмарні технології і обчислення (Cloud technologies and computing), великі дані (Big Data), блокчейн (Blockchain);

г) штучний інтелект (Artificial intelligence), великі дані (Big Data), блокчейн (Blockchain);

д) немає вірної відповіді.

9. Основними проблемними моментами використання digital-технологій є:

а) захист інформації;

б) можливість кібератак;

в) відсутність законодавчого регулювання;

г) захист інформації, можливість кібератак, відсутність законодавчого регулювання;

д) немає вірної відповіді.

10. Ведення електронного документообороту на підприємстві:

а) один із способів оптимізації бізнес-процесів;

б) дозволяє суттєво скоротити час на узгодження і підписання документів;

в) дозволяє звільнитися від численних тек із паперами;

г) один із способів оптимізації бізнес-процесів, який дозволяє суттєво скоротити час на узгодження і підписання документів, звільнитися від численних тек із паперами і значних обсягів паперової роботи;

д) немає вірної відповіді.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[10; 14; 16; 18; 19; 25-29; 31; 39; 42; 45; 52; 53; 56; 61; 63; 67-73; 76-78; 80-82; 87; 89-91; 93; 95-97; 100; 107-108; 114; 117; 119-122; 128; 130]

РОЗДІЛ 7: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ

7.1. Тенденції розвитку обліку та звітності

7.2. Розвиток концепції обліку для цілей управління

7.1. Тенденції розвитку обліку та звітності

Сучасному етапу розвитку світової та національної економік притаманні доволі специфічні тенденції, пов'язані з трансформацією корпоративної організації, розмиванням організаційних меж, структурними змінами підприємств, поширенням взаємодії з конкурентами, активізацією роботи з субпідрядниками, радикальної перебудовою бізнес-процесів, впровадженням новітніх інформаційних і комунікаційних технологій тощо. Узагальнюючи та прогнозуючи тенденції організаційного розвитку науковці виокремлюють такі напрямки переорієнтації національних підприємств, як інтеграція, автоматизація, розвиток персоналу, створення мережових структур, деменеджеризація, деструктуризація, інформатизація, віртуалізація, соціалізація. Такі тенденції, у свою чергу, обумовлюють виникнення нових форм організації, які передбачають створення груп підприємств та розподіл виробництва за диверсифікованими міжфірмовими зв'язками з постачальниками й кінцевими споживачами. Одночасно відбувається усвідомлення неможливості досягнення успіху у конкурентній боротьбі лише шляхом використання традиційних ресурсів та підходів. Від систем управління учасників ринкових відносин вимагається переорієнтація на ефективне використання нематеріальних ресурсів, головною рушійною силою яких є знання. Сьогодні саме знання зумовлюють конкурентоспроможність підприємств, виступають ключовим ресурсом становлення нової економіки. Інструментальним підґрунтям для організації управління знаннями може постати саме облікова система підприємства.

При цьому на формування тенденцій розвитку обліку і звітності також впливає значна кількість факторів, до того ж їх кількість в останні десятиліття суттєво зростає. Серед цих чинників виділяють такі, як інформаційні переваги зацікавлених сторін, рівень розвитку економіки та інформаційних технологій та ін. Особливого значення набуває в сучасних умовах загальна невизначеність ситуації, високі та різноманітні ризики. Невизначеність зростає у ХХІ столітті швидкими темпами. 2020 рік, наприклад, характеризується потужними і, здебільшого, негативними змінами в економіці. Практично весь світ

охоплений пандемією, у зв'язку з чим, складно прогнозувати майбутнє для багатьох економічних суб'єктів. Більшість галузей переживає кризу. Слідом за економікою досить проблематична ситуація виникла і у сфері обліку.

Загальною тенденцією розвитку облікової сфери є стандартизація, яка обумовлена глобалізацією і підсилює її. Глобалізація і складні процеси, пов'язані з екологією і соціальним життям людей, сприяють взаємодії між різними сферами обліку.

Однією з важливих тенденцій, що відноситься до загальних, є тенденція індивідуалізації інформації фінансової звітності.

Науковці акцентують увагу на тому, що, крім загальних, мають місце і локальні тенденції розвитку обліку і фінансової звітності:

- 1) пріоритет прогнозу;
- 2) акцент на інформацію, яка розкриває упереджуючі дії компанії;
- 3) збільшення сфери методу професійного судження;
- 4) подання користувачам звітності інформації про судження;
- 5) посилення принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою;
- 6) спрямованість методів обліку на цільове використання звітної інформації;
- 7) гармонізація фінансової звітності з нефінансової звітністю.

Облікова сфера має досить стійкі принципи. Більшість сучасних принципів і положень обліку склалися понад 500 років тому і залишаються незмінними протягом століть, наприклад подвійний запис, хоча винайдені були й інші записи, але вони не отримали загального визнання.

Важливою тенденцією сучасного розвитку обліку є звернення до його історії. Але, незважаючи на важливість вивчення історії, необхідним є на підставі висновків з минулого, досліджувати сьогодення і дивитися в майбутнє. При здійсненні наукових досліджень з історії розвитку облікової теорії та методології необхідно пов'язувати їх із сьогоденням.

Дослідження мають бути спрямовані на обґрунтування нових напрямків і нових підходів, що дозволяють обліково-звітній інформації відповідати:

- рівню розвитку економіки, інформаційних технологій, суспільства в цілому;
- інформаційним запитам споживачів інформації.

Перманентно виникають облікові нововведення (від загального характеру до локального), які іноді не носять тривалого характеру або стосуються не значної сукупності економічних суб'єктів. У той самий

час ряд нових напрямків в обліковій сфері стають все більш отримують поширення та залишаються актуальними на досить тривалий час, що разом формує нову стадію розвитку та навіть і нову форму. Виникнення таких нових напрямків - тенденцій розвитку облікової сфери в ХХІ ст. - прискорилося. Деякі з них базувалися на закладених в обліку основах, деякі формувалися з уже діючих тенденцій, але настільки їх змінюючи, що науковцями вважається можливим трактувати їх не як трансформацію старої тенденції, а як нову тенденцією. Але поряд з цим стрімкий розвиток економіки і технічного прогресу обумовлює появу принципово нових напрямків, для яких раніше не було можливостей формування та реалізації.

Науковці акцентують увагу на багатовимірності облікового простору, його складній конструкції і відповідно необхідності залучення до аналізу його розвитку спільної участі всього наукового співтовариства. З огляду на це зазначають як глобальну тенденцію розвитку обліку - розширення облікового простору (облікової сфери), що справедливо і відносно науки «бухгалтерський облік».

На сучасному етапі розвитку інформаційного забезпечення економіки всі види інформації, методології та технології її формування кореспондують між собою. У фінансовому обліку, безумовно, існують власні тенденції, пов'язані з удосконаленням облікової підготовки інформації, її систематизацією, деталізацією і організацією, що дозволяє підвищити ефективність облікових процесів. Деталізація (в образах напрямках і рівнях) інформації фінансового обліку дозволяє підвищити її цоречність для користувачів не тільки з метою формування фінансової звітності, а й для цілей управління економічним суб'єктом. У результаті інформація фінансового обліку в ряді випадків може використовуватися в якості інформації управлінського обліку. Але в розвитку фінансового обліку та фінансової звітності провідна роль, на думку науковців, залишається за останньою. Саме фінансова звітність поєднує суб'єктів господарювання з інвесторами та іншими споживачами інформації.

Легенчуком С.Ф. [70] узагальнено та систематизовано різні підходи до визначення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку і звітності, які наведено в табл. 7.1.

Всі перераховані тенденції розвитку як обліку, так і звітності є взаємопов'язаними та взаємообумовленими. Так, наприклад, розширення складу об'єктів бухгалтерського обліку проявляється у звітній інформації, не лише облікова інформація використовується для ефективних управлінських рішень, а й інформація звітності. Поступовий перехід до оцінок за справедливою вартістю відбувається

в обліку саме тому, що така інформація є необхідною для представлення у звітності.

Таблиця 7.1

Загальні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і звітності

Облік	Звітність
розширення складу об'єктів бухгалтерського обліку;	поява у звітності інформації, спрямованої на визначення вартості компанії; відображення інформації про об'єкти постіндустріальної економіки; надання інформації фінансового і нефінансового характеру про екологічну і соціальну діяльність компанії
застосування облікової інформації для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень;	необхідність надання інформації: перспективного і прогностного характеру; нефінансової про головні чинники;
поступовий перехід від історичних оцінок до оцінок за справедливою вартості і прогностним	створення бухгалтерської звітності, що орієнтована на загальних користувачів.

Загальними тенденціями розвитку облікової сфери, що спостерігаються у XX та XXI столітті (відзначаються багатьма вченими і практиками, для облікової сфери, до якої відносяться фінансовий облік і фінансова звітність; управлінський облік і управлінська звітність; нефінансова звітність, що доповнює фінансову), є:

- стандартизація, що обумовлена глобалізацією і підсилює її (XX століття);
- наростання взаємопроникнення між перерахованими областями облікової сфери (розширення облікової сфери) (кінець XX - початок XXI століття);
- швидке реагування на зміну економічної ситуації (XXI століття).

Стандартизації в обліковій сфері є об'єктивним процесом, що триває вже кілька десятиліть і здійснюється під впливом та у напрямку глобалізації.

У XXI столітті стандартизація охоплює сфери, що є суміжними для обліку і впливають на нього, а міжнародні стандарти фінансової звітності використовуються багатьма країнами світу.

Взаємопроникнення між різними сегментами облікової сфери є пріоритетною тенденцією другого десятиліття XXI століття. Перетин між окремими обліковими сегментами спостерігався давно, проте їх активна взаємодія стала тенденцією в кінці XX - початку XXI ст.

Більшість вчених і фахівців відзначають тенденцію формування інтегрованої системи бухгалтерського обліку та звітності за наявності різних видів обліку і звітності. На їх думку, превалює тенденція «до інтеграції і використання різних модифікацій обробки облікової інформації». Ця тенденція сформована і посилюється на основі розширення комунікацій між різними науками.

Наведені загальні тенденції досліджено в багатьох наукових працях, дисертаційних роботах, проте потребують продовження наукові дослідження, пов'язані з оптимізацією методології облікового спостереження та представлення інформації у звітності у світлі нової облікової парадигми. Ряд локальних тенденцій, що спостерігаються в останні роки, на думку науковців, є достатньо перспективними для майбутнього у сфері обліку і фінансової звітності. Локальні тенденції розвитку обліку та звітності, які доцільно враховувати при здійсненні наукових досліджень, відображені на рис. 7.1 [101].

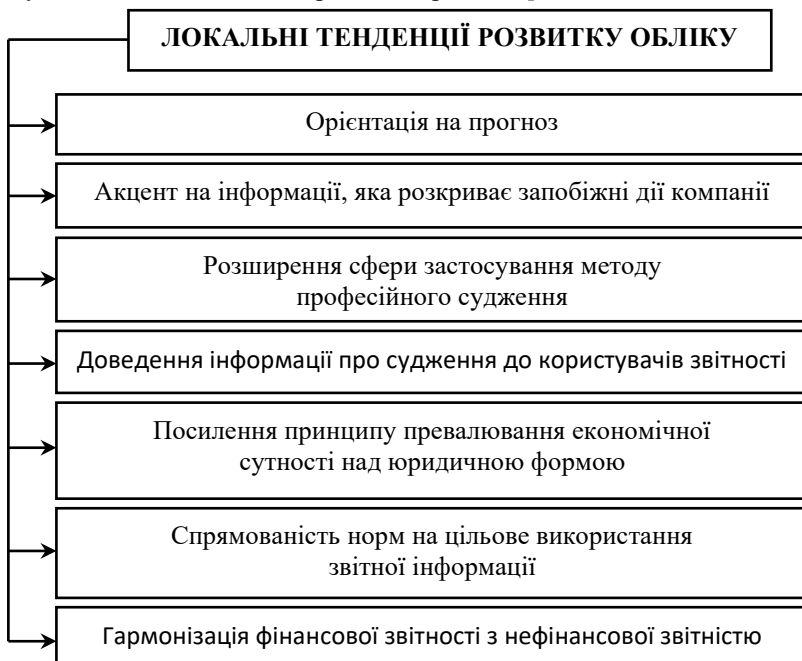


Рисунок 7.1 - Локальні тенденції розвитку обліку і звітності

Наведені тенденції мають простежуватися у еволюції принципів і правил Міжнародних стандартів фінансової звітності. Практично всі зазначені тенденції корелюють між собою. Інтегрований вплив на інформацію фінансової звітності ускладнює визначення впливу

окремої тенденції. Формування цих тенденцій здійснювалось на протязі останніх десятиліть та їх розвиток обумовлено і уможливлено проникненням в усі сфери життя цифрових технологій.

Розвиток цифрових технологій, штучного інтелекту, що дають можливість працювати з великими даними (BD), отримувати і обробляти інформацію в режимі online, дозволив зазначеним локальним тенденціям отримати базу для швидкого розвитку. Цифрова трансформація економіки дозволяє економічним суб'єктам розробляти реальні стратегії, прогнозувати - процеси, технології, показники, ризики, постійно проводити моніторинг діяльності та її управління і отримувати з даних ефективну інформацію.

У XXI столітті дещо змінюється характер стандартизації в системі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Стандартизація залишає місце для надання суб'єктам господарювання, що складають звітність, можливості індивідуалізувати своє інформаційне відображення у фінансовій звітності. Правила формування МСФЗ-звітності значно розширили можливості обліку індивідуальності параметрів компанії, її стратегії і тактики, бізнес-процесів і управління ними. Це сприяло розвитку зазначених вище локальних тенденцій в фінансовому обліку і звітності. Відповідно, перспективними напрямками наукових досліджень є формування облікових парадигм розвитку методології обліку з врахуванням особливостей господарської діяльності, за її видами та життєвими циклами.

Однією з причин становлення всіх локальних тенденцій є запит з боку економічного співтовариства більшої індивідуалізації інформаційної моделі, представленого у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Такий висновок ґрунтується на тому, що прогнозування має враховувати індивідуальності економічного суб'єкта. Профілактика негативних проявів розвитку економіки суб'єкта обумовлена його індивідуальністю, а стратегія конкретної компанії є також індивідуальною. Індивідуальний підхід також набуває актуальності з огляду на те, що метод професійного судження насамперед передбачає індивідуальний підхід. Важливість гармонізації фінансової інформації з нефінансовою призводить до посилення значення інформації, що відображає індивідуальність компанії, тому що всі нефінансові відомості ще більш індивідуальні у порівнянні з фінансовими.

Індивідуалізація дозволяє підвищити повноту відображення в обліку та звітності операцій і об'єктивність оцінки ризику компанії, при цьому забезпечує більш правдивою інформацією про її результати за різними видами діяльності стейкхолдерів, що сприяє досягненню

основної мети стандартизації - підвищення порівнянності звітної інформації економічних суб'єктів.

Індивідуалізація знаходить своє відображення в правилах стандартів, досить деталізованих, які дають можливість обирати різні варіанти та відповідно надають право вибору: методів, інформації, подання інформації. Наприклад, IFRS 15 «Виручка за договорами з покупцями» зазначає, що компанія має визначити рівень деталізації для досягнення мети належного розкриття інформації. У МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» економічному суб'єкту дозволено визначити, наскільки докладним має бути розкриття інформації про очікувані кредитні збитки.

Важливий приклад індивідуалізації інформації в частині оцінки суттєвості ризику страхових договорів міститься в правилах МСФЗ (IFRS) 17 «Договори страхування». Їх прийняття є переходом від оцінки суттєвості ризику в цілому за портфелем аналогічних договорів (МСФЗ (IFRS) 4 «Страхові контракти») до оцінки за конкретними окремими договорами (МСФЗ (IFRS) 17 «Страхові контракти»). Такий варіант надає можливість не ігнорувати той факт, що страховий ризик самостійного договору цілком може бути значним, незважаючи на незначну ймовірність значущих втрат за загальним портфелем договорів.

Індивідуалізація має прояв при встановленні характеру договору або його частини в процесі прийняття рішення про правила (стандарти), які необхідно застосувати до нього. Наприклад, договори з фіксованою виручкою і змінною величиною, що надаються, необхідно досліджувати з метою виявлення їх сутності. Ці договори схожі з договорами страхування, у зв'язку з цим потрібен індивідуальний підхід, що надає можливість деталізувати ситуацію і зробити вибір між визнанням договору як такого, що регулює розрахунки з покупцями (МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями»), і визнанням його як договору страхування (МСФЗ (IFRS) 17 «Договори страхування»).

Крім того, порядок МСФЗ (IFRS) 17 встановлює необхідність виділення наступних компонентів договору: вбудовані деривативи та інвестиційні компоненти (обліковуються відповідно до правил МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти»).

Індивідуалізація має прояв також при вивченні договорів оренди. Згідно з правилами МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», слід провести аналіз договору в цілому або його компонентів для визначення наявності та меж операцій оренди, які будуть визнаватись за правилами цього стандарту та інших операцій, що визнаються згідно з

іншими стандартами, наприклад - МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями».

Тенденції локального характеру практично всі досить тісно пов'язані з індивідуалізацією звітної інформації компаній. Напрямом наукових досліджень у сфері методології, методики та організації обліку відповідно є обґрунтування прийняття рішень щодо формування та представлення інформації суб'єктами господарювання з врахуванням особливостей діяльності, за видами, організаційними характеристиками тощо.

Інноваційний розвиток технологій створює базу для інноваційного розвитку економіки, їх спільний вплив генерує інноваційний характер розвитку фінансового обліку та фінансової звітності. Раніше основне облікове спрямування полягало у відображенні фактів господарського життя, що вже мали місце, натомість виникла необхідність з'ясування чинників, що вплинули на факти господарського життя, а у подальшому має місце спрямування обліку та звітності на відображення економічних подій, їх чинників та прогнозування. На думку провідних науковців, важливим у сучасних умовах для споживачів інформації звітності недостатньо просто прогнозу. Стейкхолдерам потрібна інформація про те, яким чином економічний суб'єкт впливає на майбутнє. Розробка стандартів має ґрунтуватись на врахуванні цільового призначення для стейкхолдерів звітної інформації. Перспективні напрями наукових досліджень у зв'язку з цим як визначення інформаційних запитів так і їх подальше формування.

Прояв тенденції розвитку обліку та звітності «орієнтації на прогноз» ілюструє положеннями МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» в частині інформації, яка застосовується при оцінці очікуваних кредитних збитків. Компанія відповідно до правил МСФЗ (IFRS) 9 зобов'язана досліджувати фактори, специфічні для позичальника, загальні економічні умови і оцінити як поточний, так і прогнозований розвиток умов станом на звітну дату. Для визначення очікуваних кредитних збитків потрібне коригування даних минулих періодів на прогнози майбутніх умов.

Також прояв цієї тенденції ілюструє порядок МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» для визначення терміну оренди. Правила стандарту вимагають проведення оцінки наявності достатньої впевненості виконання у майбутньому орендарем опціону на продовження або припинення оренди з урахуванням всіх доречних фактів і обставин. Також для розрахунку величини орендних платежів, що входить до первісної оцінки орендних зобов'язань, компанії необхідно визначити: суми, очікувані до оплати орендарем за гарантіями ліквідаційної

вартості; ціну виконання опціону на придбання, за наявності достатньої впевненості його здійснення орендарем. Так, у всіх перерахованих випадках потрібно спрогнозувати майбутні події. У свою чергу облікова трансформація перерахованої вихідної інформації у звітну інформацію має дозволити користувачеві вже на її основі спрогнозувати перспективи фінансового стану і результатів діяльності економічного суб'єкта.

Наступна тенденція ілюструється вимогами МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» розкриття орендарем додаткової інформації, що дозволяє користувачам звітності зрозуміти, наскільки орендар вільний у своїх діях згідно з договором - а саме, чи має він можливість зменшити власну схильність до ризику виконання опціонів на припинення оренди, що стала несприятливою, або продовженням оренди за сприятливих умов. Так, наприклад, така інформація дозволила оцінити складну ситуацію, в якій опинився бізнес в результаті пандемії 2020 року.

Ще один приклад представлення користувачам звітності відомостей про попереджувальні дії компанії в частині зниження очікуваних кредитних збитків. Правилами МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» для пояснення користувачам звітності того, яким чином компанія знижує величину очікуваних кредитних збитків, встановлено, що суб'єкт може надати інформацію, що стосується:

- видів застави;
- гарантій;
- кредитних похідних інструментів;
- значущості суми утримуваної застави у порівнянні з оцінкою резерву покриття ймовірних збитків;
- прийняття політики і процедури оцінки і управління забезпеченням; інших способах підвищення кредитної якості.

Професійне судження, яке слід використовувати відповідно до МСФЗ (IFRS) 17, при формуванні груп страхових договорів (портфелів) з аналогічними умовами і ризиками, зумовленими цими умовами, є прикладом прояву третьої тенденції. Це професійне судження характеризується високим ступенем відповідальності, що пов'язано з його впливом на майбутні грошові потоки за страховим договором. Значна роль професійного судження підтверджується його застосуванням з метою класифікації договору (компоненту договору) в якості договору оренди. З метою визнання оренди необхідним є прийняття судження про ідентифікованість базового активу і факт отримання контролю над ним стороною, що його використовує. З цією метою проводиться детальний аналіз можливості заміни

постачальником базового активу та аналіз прав сторін договору щодо прийняття рішень з його використання.

Сучасний етап розвитку парадигм методології формування звітності спрямовано на обґрунтування сутності та умов забезпечення процесу транспарентизації. Процес транспарентизації фінансової звітності компанії трактується як сукупність послідовних дій, спрямованих на саморозкриття підприємства, тобто процес формування і доведення до відома будь-яких зацікавлених осіб інформації, яка дозволяє скласти їм повне і адекватне уявлення про всі аспекти діяльності компанії. Транспарентність (від англ. Transparency - «прозорість») означає достовірність, ясність і можливість легкої перевірки інформації про будь-що; відсутність секретності звітності (формування умов забезпечення транспарентності є перспективним напрямом наукових досліджень). Цей процес безпосередньо ілюструє четверту локальну тенденцію розвитку обліку та звітності. Ця тенденція тісно пов'язана з тенденцією підвищення прозорості звітності компанії для користувачів звітності та з розглянутою вище третьою тенденцією (полягає у збільшенні сфери застосування методу професійного судження при підготовці звітної інформації). Взаємна обумовленість цих тенденцій визначає значення представлення користувачам відомостей у звітності за всіма прийнятими професійними судженнями.

МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями» встановлює правила, що компанія повинна представити якісну і кількісну інформацію про істотні судження і зміни у судженнях, що застосовуються у процесі відображення договорів з покупцями. Компанія має подати пояснення суджень відносно:

- розподілу в часі реалізації обов'язків до виконання;
- ціни угоди і сум розподілу по обов'язках до виконання;
- моментів часу отримання контролю покупцем над товарами або послугами;
- величини витрат, понесених при укладанні або виконанні договору з покупцем;
- доступних методів амортизації активу (додаткових витрат) за кожний звітний період.

П'ята тенденції простежується у класифікації фінансових активів, що є вимогою згідно з нормами МСФЗ (IFRS) 9. Класифікація здійснюється на основі бізнес-моделі, що використовується управлінським персоналом, тобто способу генерування грошових потоків від цих активів. Тобто, класифікація інформує користувачів про те, як здійснюється управління бізнес-процесами в компанії.

Також п'яту тенденцію ілюструє порядок, встановлений МСФЗ (IFRS) 17 «Договори страхування», у якому викладено намір врахувати реальну ситуацію при укладанні двох договорів, що нейтралізують результат один одного. За умови укладання в одному звітному періоді страховиком двох самостійних договорів з іншою стороною, що взаємно погашають права і зобов'язання, які генеруються ними, - такі договори не відображаються.

«Спрямованість норм на цільове використання користувачами» - шоста тенденція простежується у вимогах розкриття інформації орендарями відповідно до МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда». Наприклад, орендар має розкрити додаткову інформацію, що надає можливість користувачам ознайомитися з:

- обмеженнями, пов'язаними з орендою, у тому числі вимог збереження величин ряду фінансових коефіцієнтів на заданому рівні; чутливістю інформації, що розкривається, до основних змінних величин, наприклад до майбутніх орендних платежів;

- гарантіями в частині ліквідаційної вартості; відхиленнями від галузевої практики; унікальними умовами оренди, що впливають на портфель договорів оренди орендаря або будь-які показники його діяльності;

- факторами, що впливають на змінні орендні платежі та ін..

Призначення такої інформації регламентовано стандартом наступним чином - ця інформація необхідна для:

- аналізу причин домовленості про орендну плату у формі змінних орендних платежів, їх превалювання;

- виявлення співвідношення змінних і фіксованих орендних платежів;

- встановлення змінних, що визначають змінні орендні платежі і чутливість змінних платежів залежно від їх зміни; розуміння причини використання опціонів на продовження або на припинення оренди;

- з'ясування причин, за якими орендар дав гарантії ліквідаційної вартості;

- встановлення рівня схильності орендаря ризику зміни ліквідаційної вартості та ін. [108].

Положення МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» детально ілюструють роль розкриття інформації і рішення, для яких вони необхідні (показники, прогнози).

Трактування сьомої тенденції може бути різним. Вона може розглядатися як самостійна тенденція у контексті розвитку фінансової звітності, а також як елемент другої загальної тенденції розвитку всієї облікової сфери. Користувачі звітності, враховуючи характер прийнятих рішень, сприймають:

- нефінансові відомості в якості доповнення до фінансової звітності;
- фінансову звітність як доповнення до нефінансової звітності.

Правила Міжнародних стандартів фінансової звітності наполегливо рекомендують вносити додаткову інформацію до фінансової звітності. Це здійснюється для створення у користувачів більш точного інформаційного образу економічного суб'єкта, його результатів, стратегії та її реалізація. Нефінансову звітність на даний час складають практично всі великі компанії. Для середніх і малих підприємств є можливим також повідомляти користувачам необхідні їм відомості за допомогою розширення фінансової звітності за рахунок нефінансової інформації. Цей спосіб є можливим варіантом для переходу до формування нефінансової звітності.

Також актуальним залишається питання подання інформації в звітності з урахуванням сприйняття інформації зацікавленими сторонами. Проблема передачі інформації в найбільш зручному вигляді для її швидкого і правильного розуміння користувачами є центром уваги фахівців з обліку.

Натепер виникають нові тенденції як локального характеру розвитку обліку і фінансової звітності, так і загального характеру. Їх поява одночасно є наслідком рішення минулих завдань, поставлених перед обліком як розвитком економіки, інформаційних технологій, інформаційними очікуваннями користувачів фінансової звітності; так і пошуком вирішення нових завдань, що обумовлено науково-соціальним прогресом і проблемами, що йому притаманні.

Економічний суб'єкт повинен відслідковувати існуючі тенденції, враховувати їх в процесі не тільки своєї облікової роботи, але і всієї діяльності. Врахування цих тенденцій може стати фактором успіху, допомогти в конкурентній боротьбі. На думку науковців, неможливо домогтися високої якості фінансової звітності, без врахування сучасних тенденцій розвитку фінансової звітності. Частина розглянутих тенденцій буде розвиватися, вони ще не досягли своєї найвищої точки, інші можливо швидше закінчать своє існування і на зміну їм прийдуть інші тенденції. Уже зараз набирають силу нові тенденції в розвитку обліку і фінансової звітності, наприклад, обумовлені проривом в онлайн процесах передачі, отримання та обробки інформації. Очікується у найближчий час поява радикальних змін технології в області інформації, що забезпечить сильний вплив на зміну тенденцій розвитку обліку і фінансової звітності.

7.2. Розвиток концепції обліку для цілей управління

Усталену систему поглядів людства на бухгалтерський облік, як інструмент забезпечення цілей його користувачів (власників капіталу, держави, кредиторів, суспільства), відображають саме облікові парадигми.

Історично сформовані три основні парадигми обліку (уніграфічна, камеральна і диграфічна) трансформувалися та продовжують забезпечувати функціонування облікових підсистем (управлінського, податкового, статистичного обліку, виробничого обліку і бюджетування).

Оскільки розвиток обліку, як функціональної науки, залежить від значної кількості взаємопов'язаних параметрів, відповідно на виникнення нових парадигм бухгалтерського обліку також впливають фактори, які можна об'єднати в такі групи:

- економічні (зміни в макроекономічних системах);
- технологічні (зміни технологій опрацювання інформації);
- технічні (зміни техніки ведення обліку (калькулювання, оцінювання, порядок складання звітності тощо);
- системні (зміни управлінських систем та систем прийняття рішень);
- соціальні (зміна соціального укладу);
- екологічні (зміна рівня екологічної безпеки) тощо.

З огляду на існування значної кількості факторів, науковці констатують, що бухгалтерський облік є мультипарадигмальною наукою, яка припускає можливість одночасного існування значної кількості парадигм.

Більш поширеною є позиція, за якою найвпливовішою групою факторів, що мають визначати напрями наукових досліджень та спрямування суб'єктів регулювання національної облікової системи, є системні фактори, що включають вплив управлінських систем і систем прийняття рішень на облікову систему підприємства. Відповідно, сучасні тенденції розвитку теорії та методології обліку обумовлені тенденціями розвитку теорії управління.

У сучасних умовах, що характеризуються зміною підходів до управління підприємствами в умовах глобалізації економічних відносин та посилення міжнародної конкуренції, можна визначити виникнення революційної ситуації в бухгалтерському обліку, що за теорією Т.С. Куна зумовлює необхідність формування нової облікової парадигми. Суть таких змін полягає в переорієнтації системи управління на забезпечення виконання довготермінових цілей підприємства й ефективної реалізації обраної ним стратегії, що передбачає необхідність здійснення комплексу дій і виконання

керівних підходів різних видів. Як наслідок, облікова система має орієнтуватися не лише на систему тактичного й оперативного управління підприємством, а й забезпечувати генерування інформації стратегічного характеру та іншу інформацію, необхідну для ефективної реалізації стратегії підприємства і здійснення вибору серед стратегічних альтернатив.

Сучасною тенденцією розвитку облікової теорії є формування парадигми стратегічного бухгалтерського обліку, що має забезпечувати надання інформації стратегічного спрямування.

Ідея формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку не є новою, оскільки об'єктивні причини необхідності її розроблення виникли ще на початку 1970-х років, із початком широкого використання в діяльності великих компаній концепції стратегічного менеджменту. Проте процес розпаду чинної облікової парадигми продовжується і до нашого часу внаслідок недостатньої обґрунтованості й практичної спрямованості напрацювань у сфері стратегічного обліку, що значно відсунуло процес синтезу наукових знань у даній сфері в формі парадигми.

Одним із перших, хто назвав стратегічний управлінський облік новою обліковою парадигмою, був К. Сіммондс. У його праці 1989 року «Стратегічний управлінський облік: парадигма, що формується», яка була оприлюднена на 12-му конгресі Європейської асоціації бухгалтерів, наголошено, що стратегічний облік є новою парадигмою, яка на сьогодні ще перебуває в процесі свого становлення та розвитку. Про необхідність заміни існуючої облікової парадигми на парадигму стратегічного управління витратами, яка має акцентувати увагу на ланцюжках створення вартості та зовнішньому середовищі підприємства. У 1993 р. саме це зазначали Дж.К. Шанк та В. Говіндараджан. Такі пропозиції на думку авторів мали підвищити значущість бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення стратегічного управління (стратегічного позиціонування, вибору зі стратегічних альтернатив тощо).

У подальшому, після виходу в світ праць К. Сіммондса, Дж.К. Шанка та В. Говіндараджана [127], виділення стратегічної парадигми обліку у представників англо-американської облікової школи стало традиційним інструментом, який використовується для відображення змін, які необхідно здійснити, щоб наблизити облікову систему до зростаючих вимог стратегічного менеджменту. Широке його застосування є можливим пояснити тим, що саме парадигмальний метод дозволяє дослідникам підкреслити фундаментальну відмінність між чинною системою обліку та системою стратегічного обліку.

Поступово ідея про необхідність формування стратегічно-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку була підтримана й вітчизняними вченими. Зокрема, як відзначає проф. І.Й. Яремко [134], за результатами багатьох тематичних досліджень, наукових програм, висновками провідних учених вважається, що сучасна парадигма системи бухгалтерського обліку повинна формуватися як синтез операційного та стратегічного видів (концепцій) обліку. Відповідно, автор констатує факт, що подібна ідея вже знайшла підтримку у вітчизняному співтоваристві науковців, що займаються вирішенням облікових проблем.

На сьогодні виділенню стратегічної парадигми бухгалтерського обліку приділяють увагу багато вітчизняних дослідників (М.В. Болдуєв, Р.Ф. Бруханський, С.Ф. Голов, Н.Є. Єршова, В.І. Кузь, О.П. Кундря-Висоцька, В.З. Семанюк, І.Й. Яремко).

Однією із основних причин виникнення стратегічної парадигми обліку вважається зміна чинної парадигми управління на стратегічну управлінську. Р.Ф. Бруханський відзначає, що з появою нових вимог системи управління до бухгалтерського обліку з'являються адекватні передумови для оновлення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, його змістовного та формального розширення, зокрема з урахуванням появи й поступового розвитку нової управлінської стратегічної парадигми. Подібного підходу також дотримується Н.Є. Єршова [36], на думку якої стратегічна парадигма управління витратами підприємств висуває нові вимоги до інструментарію, який використовується в обліковій і калькуляційній практиці. За позицією М.В. Болдуєва, концептуальні основи стратегічної бухгалтерії формуються на принциповій відмінності стратегічної парадигми управління від традиційної управлінської парадигми [14].

Більшість вітчизняних дослідників намагається побудувати власну модель стратегічної системи бухгалтерського обліку, розкриваючи її мету, функції і завдання, основні підсистеми, фактори, що впливають на порядок її організації, місце в загальній системі бухгалтерського обліку підприємства (І.М. Боярко, В.І. Кузь, В.З. Семанюк та ін.). Однак, на думку науковців, на даному етапі такий підхід є безперспективним з позиції подальшого розвитку бухгалтерського обліку, оскільки без виокремлення базових теоретичних засад стратегічного обліку (концептуальних) неможливо побудувати ефективну систему наукових знань у даній сфері.

Ще одним питанням, яке потребує розгляду, є вживання поняття «парадигма стратегічного обліку». Окремі дослідники (М.В. Болдуєв, Р.Ф. Бруханський, О.П. Кундря-Висоцька), замість вищенаведеного

поняття використовують термін «стратегічна парадигма обліку», що не знаходить абсолютної підтримки та навіть пропонується вилучити даний термін з наукового обігу.

Набагато меншу увагу дослідники приділяють розкриттю структурних елементів стратегічної парадигми обліку, що базуються на основі парадигмальної моделі аналізу динаміки наукових знань. Наприклад, О.П. Кундря-Висоцька намагалася розкрити змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку шляхом виділення її компонентів. Однак виділені автором компоненти (наприклад, управлінська ієрархія, постійне зростання інтелектуальних знань, управління на основі ланцюжків вартості тощо) взагалі не стосуються бухгалтерського обліку, а відносяться до стратегічної управлінської парадигми.

Виходячи із запропонованої Т.С. Куном концепції аналізу динаміки наукових знань, під парадигмою слід розуміти дисциплінарну матрицю, що складається з чотирьох основних елементів:

- 1) символічні генералізації;
- 2) метафізичні припущення;
- 3) цінності;
- 4) зразкові дослідницькі результати).

Дані елементи є певними орієнтирами та обмеженнями, які повинні бути враховані при здійсненні наукових досліджень у сфері стратегічного обліку.

Враховуючи існуючі на сьогодні підходи до розуміння сутності парадигми стратегічного обліку, Вакун О., Зарудна Н. і Фурса Т. [21] виокремлюють основні її елементи на основі застосування концепції парадигмального розвитку науки Т.С. Куна (табл. 7.2).

Виділені елементи парадигми стратегічного обліку дозволяють деталізувати його предметну область та методологію, допомагають сформулювати основні відмінні риси у порівнянні з традиційною обліковою парадигмою.

На сьогодні відбувається формування парадигми стратегічного бухгалтерського обліку, що має забезпечувати надання інформації стратегічного спрямування. Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання загалом та за окремими стратегічними господарськими центрами

відповідальності, на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації вибраної стратегії.

Таблиця 7.2

Основні елементи парадигми стратегічного обліку

Види елементів	Характеристика елементів
1. Символічні генералізації	Використання окрім традиційного балансового рівняння (Актив = Зобов'язання + Капітал) ще одного балансового рівняння (Грошові кошти = Чисті пасиви) для побудови системи похідних стратегічних інжинірингових звітів шляхом здійснення гіпотетичної реалізації активів з метою гіпотетичного задоволення зобов'язань підприємства
2. Метафізичні припущення	Здатність формувати інформацію про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства за допомогою ідентифікації та фіксації минулих і майбутніх факторів господарського життя, агрегація облікових об'єктів, побудова структурованих планів рахунків, можливість здійснення коригуючих, інжинірингових, стратегічних та гіпотетичних облікових проведення
3. Цінності	Для прийняття стратегічних управлінських рішень важливою є інформація про такі показники діяльності підприємства: 1) скориговані чисті активи; 2) стратегічні чисті активи; 3) чисті пасиви.
4. Зразкові дослідницькі результати	Прикладами зразкових дослідницьких результатів є дослідження, в яких запропоновані різні види похідних інжинірингових звітів, інформацію з яких можна використовувати для прийняття стратегічних рішень (Е.Л. Архіпов – «Похідний балансовий звіт інтегрованого ризику», «Хеджований похідний балансовий звіт»; Р.Ф. Бруханський – «Похідний гіпотетичний стратегічний балансовий звіт»; Ю.А. Ільштейн – «Субстанційний похідний баланс»; Л.Н. Кузнецова – «Імунізаційний похідний балансовий звіт»; Л.Р. Лілєсва – «Фрактальний похідний балансовий звіт»; А.Н. Щемелєв – «Стратегічний похідний балансовий звіт»; «Імунізаційний похідний балансовий звіт» та інші)

Науковці зазначають, що до передумов ведення ефективного стратегічного обліку належать:

- розуміння та зацікавленість з боку власника бізнесу в необхідності застосування системи для прийняття управлінських рішень;

- узгодження з фінансовим і обліком з метою оподаткування;
- наявність кваліфікованих фахівців зі стратегічного управлінського обліку та узгодженість їх діяльності;
- формування своєчасного інформаційного забезпечення;
- визначення основних об'єктів управління та проблемних питань, які потребують прийняття управлінських рішень щодо їх розв'язання.

Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному управлінському обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Водночас у стратегічному обліку здійснюється систематизація інформаційних ресурсів для здійснення моніторингу внутрішнього середовища. Проведено систематизацію основних завдань стратегічного управлінського обліку (рис. 7.2).

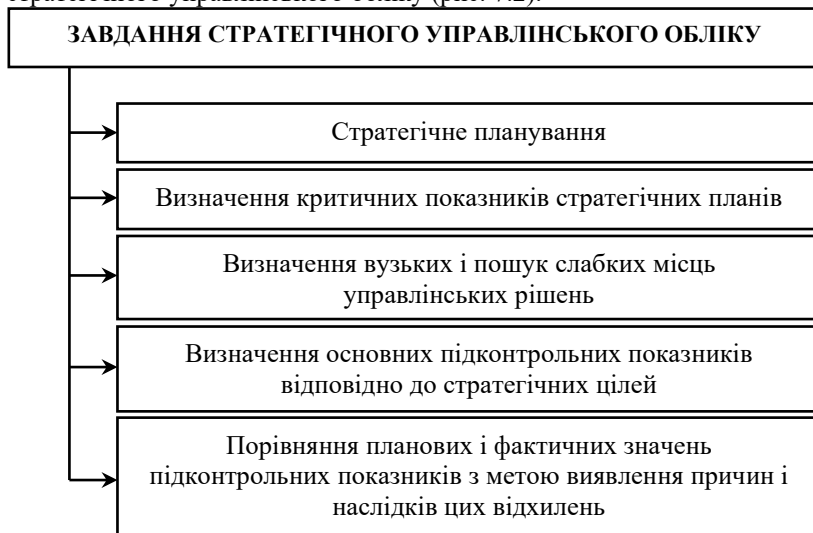


Рисунок 7.2 - Основні завдання стратегічного управлінського обліку

Важливо, що системи фінансового й стратегічного управлінського обліку мають бути невід'ємними елементами діяльності кожного окремого суб'єкта господарювання. Вони є досить пов'язаними між собою, оскільки надають інформацію щодо результативності господарювання підприємства. Разом з тим, кожна така система має власні сфери застосування, свою мету, принципи, об'єкти обліку, структуру тощо.

На відміну від фінансового обліку в системі управлінського стратегічного обліку дуже багато приблизних оцінок, об'єктом цього обліку може бути окремий вид продукції (робіт, послуг), або окремий центр відповідальності. На відміну від широкого кола внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації фінансового обліку, користувачами інформаційних ресурсів для потреб стратегічного управлінського обліку є обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства. Використання складових стратегічного управлінського обліку надасть можливість розрахувати прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності або окремого виду продукції.

Вдале функціонування системи стратегічного управлінського обліку сформоване та побудоване на основі застосування значної чисельності інструментарію та процедур, що в процесі діяльності підприємства можуть змінюватися в залежності від цілей управління або кінцевої мети господарювання. За таких умов домінантним принципом стратегічного управлінського обліку є те, що отримана інформація повинна бути корисною для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень керівництвом підприємства.

Разом з тим, ефективним управлінським рішенням керівництва підприємства повинні бути притаманні такі характерні особливості:

- управлінські рішення пов'язані з фінансовими ресурсами, повинні носити комплексний характер, тобто кожне окремо прийняте рішення здійснює вплив на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства в цілому;
- процес управління на підприємстві має носити динамічний характер, розвиватися і підлаштовуватися впливу зовнішніх факторів, оскільки одне ефективне рішення може не принести такого ж бажаного ефекту в друге;
- керівництво підприємства повинно розробити та застосувати дієвий інструментарій, що надаватиме можливість забезпечення такої організації системи управління, щоб вона не суперечила, а сприяла досягненню поставлених стратегічних цілей.

Систематизацію основних методів стратегічного управлінського обліку представлено (рис. 7.3).

В основу парадигми стратегічного обліку покладені принципи управлінського обліку. Маючи своєю метою облік витрат і калькуляцію собівартості робіт та послуг за їх функціями, центрами відповідальності, ринків і т. д., управлінський облік є основним засобом контролю господарської діяльності організації. Концепція стратегічного обліку розкриває порядок формування інформації для прийняття рішень по управлінню організацією і дозволяє здійснити

контроль за ефективністю виконання прийнятих рішень, аналізуючи фактори, обставини й умови, що впливають на виробничо - господарську і фінансову діяльність організації.

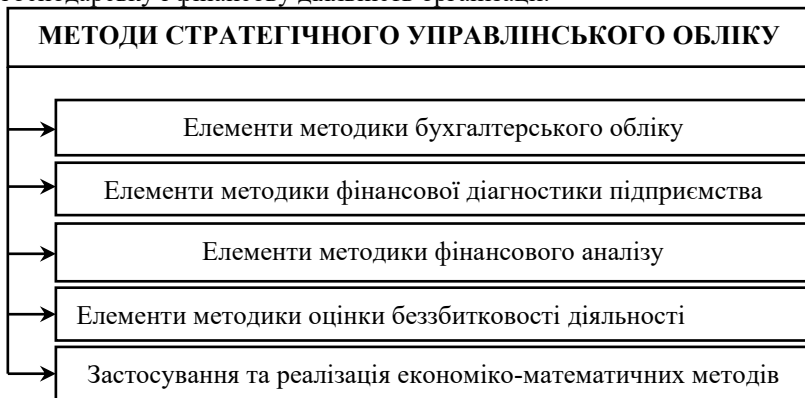


Рисунок 7.3 - Методи стратегічного управлінського обліку

Концепція ґрунтується на розумінні управлінського обліку як «безпосереднього постачальника інформації для інших видів обліку, і, насамперед, фінансового та податкового» - інформація управлінського обліку використовується для управління через всі види обліку. Концепція обліку для цілей управління (стратегічного обліку) є різновидом динамічної концепції бухгалтерського обліку. Історично вона виникла у капіталістичному світі як наслідок необхідності збереження комерційної таємниці.

Бухгалтерський облік, виконуючи інформаційну функцію на мікрорівні, не ізольований, у першу чергу, саме від системи управління господарського суб'єкта, а це означає, що концепція бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на засадах управлінської парадигми, доповнюючи та розвиваючи її. Саме таку думку поділяють А.А. Пилипенко, А.В. Шайкан, О.А. Лаговська та ін.. Так, А.А. Пилипенко [89] розглядає розвиток облікової парадигми з точки зору її обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту та процесу прийняття рішень, можливостей інтеграції в систему стратегічного управління підприємством. О.А. Лаговська у своїх дослідженнях акцентує увагу на інформаційно-комунікативній ролі бухгалтерського обліку в системі управління як одного з ключових елементів, що зумовлює ефективність системи управління в цілому. А.В. Шайкан [124] стверджує, що на сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. У цьому разі інформація, що надається системою обліку, буде сприяти процесу розробки та реалізації ділової

стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління.

На перший погляд, такий підхід відводить бухгалтерському обліку тільки додаткову, обслуговуючу роль, проте з іншого – саме в межах цього підходу бухгалтерський облік найповніше може виконувати свої інформаційні завдання і бути найбільш придатним для використання в процесі прийняття рішень, як на стратегічному так і на тактичному рівнях управління. Ретою М.В. [96] узагальнено вимоги до облікової інформації залежно від концепції управління, що у табл. 7.3.

Кожна управлінська концепція висувала свої вимоги щодо змістовного наповнення бухгалтерського обліку, що дає можливість стверджувати: бухгалтерський облік саме під впливом управлінських теорій зазнав найбільших якісних змін:

- 1) поєднання в обліку фінансових і нефінансових показників;
- 2) розширення об'єктів обліку: відображення в обліку нових видів витрат (екологічних, логістичних, трансакційних та ін.) і нових видів капіталу (людського, соціального та ін.);
- 3) підвищення технологічності процесу обліку (створення інтегрованих інформаційних систем, баз даних, інформаційних сховищ).

Очевидно, що стратегічний управлінський облік у найближчій перспективі має стати найважливішим каналом надходження даних, необхідних для підготовки звітності про сталий розвиток та інтегрованої звітності, а також їх надійною інформаційною базою. На вирішення цих завдань спрямовано документ «Міжнародні принципи управлінського обліку» (Global Management Accounting Principles), розроблений і опублікований Інститутом присяжних бухгалтерів у галузі управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) спільно з Американським інститутом дипломованих бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA).

Такі принципи, за задумом розробників, повинні вивести управлінський облік на якісно інший рівень, необхідний для вирішення як стратегічних завдань управління сучасними бізнес-структурами, так і завдань, пов'язаних зі складанням зовнішньої фінансової звітності. Цей документ неоднозначно сприймається як професійною спільнотою, так і науковцями.

В основі опублікованого документа – бізнес-модель організації, знання якої необхідно для фахівця з управлінського обліку. У ньому вказується, що система управлінського обліку має формувати основу

бізнес-моделі суб'єкта господарювання, і підкреслюється нерозривний зв'язок між ними.

Таблиця 7.3

**Класифікація концепцій менеджменту
та їх вплив на облікову систему**

Концепція менеджменту	Вимоги до облікової системи
Концепція управління знаннями	Збільшується перелік об'єктів обліку
Концепція динамічних компетенцій	Необхідне виокремлення видів компетенцій, виникнення процесно-орієнтованих моделей обліку для фіксування витрат на реалізацію компетенцій, визначення доходів і результатів від такої реалізації
Збалансована система показників	Поєднання фінансових та не фінансових, кількісних та якісних показників, побудова стратегічних матриць
Теорія організації навчання	Облікова система має стати інтегруючим фактором, розробка облікових процедур на основі концептуальних карт, каталогів, онтологій
Консолідація інформації та конкурентна розвідка	Прогнозування, передбачення намірів конкурентів, вивчення основних тенденцій бізнесу, аналіз ризиків, збирання, накопичення та обробка інформації для прийняття управлінських рішень
Процесний підхід	Розширення складу облікової номенклатури, облік витрат за процесами та облік витрат за видами діяльності
Ситуаційний підхід	Формування ситуаційних сховищ даних. Порівняння поточної ситуації з еталоном
Архітектурний підхід	Орієнтація на створення процедур трансформування даних через інформацію у знання з їх розподілом у розрізі архітектурних проєкцій «ресурси – події – агенти»
Управління відносинами зі споживачем	Виникнення інтегрованих інформаційних систем
Інтеграційні теорії та концепція життєвого циклу	Підтримка логістичної взаємодії інтегрованих суб'єктів господарювання. Інтеграція до облікового процесу елементів стандарту ISO 15926
Управління вартістю	Є поштовхом до пошуку нових критеріїв оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання і зумовило зростання інтересу до показників нефінансового характеру
Системна динаміка	Форма балансу та принципи його побудови можуть бути реалізовані у термінах системної динаміки. Моделювання обліку відбувається через створення моделей реалізації функцій обліку
Інституціональна теорія	Відображення в обліку трансакційних витрат. Потребує розширення рахунків обліку такими, що не відображаються у сучасній системі
Системна інженерія	Фіксування витрат, доходів та результатів в розрізі елементарних одиниць діяльності, сукупність яких утворює процеси життєвого циклу
Соціальний капітал	Відображення у фінансовій звітності людського капіталу

У документі визначено такі найважливіші компетенції фахівця з управлінського обліку:

- 1) збір та аналіз даних, необхідних для прийняття рішення;
- 2) розроблення рекомендацій щодо розвитку підприємства;
- 3) ефективна презентація розвитку підприємства.

З означених Міжнародних принципів управлінського обліку виходить, що сучасний фахівець у сфері управлінського обліку повинен забезпечувати керівництво підприємства даними про стан бізнес-моделі, вміти розпізнавати і оцінювати ризики, що виникають; визначати види діяльності, якими підприємство може зайнятися в майбутньому. Розв'язання зазначених завдань передбачає аналіз інформації і виявлення шляхів створення вартості бізнесу, оцінку перспектив, фокусування уваги на ризиках, витратах, а також на вартісному потенціалі можливих перспектив. При цьому в сучасних системах управлінського обліку має дотримуватися баланс між відомостями про минуле, сьогодення і майбутнє підприємства, внутрішніми і зовнішніми даними, фінансовою і нефінансовою інформацією.

На думку провідних науковців, управлінський облік має всі підстави на визнання його як фундаментального фактору впливу на позитивний розвиток економіки. Це абсолютно нова система обліку, ціль якої трьохвимірна: забезпечення ефективної інформаційної основи для прийняття управлінських рішень, спрямовування сталого розвитку економіки на локальному рівні, передбачення і профілактика кризових явищ. Практика має певні досягнення, уособлені в окремих суб'єктах. Проте на думку більшості науковців, наявні наукові доробки вчених у вигляді монографій, навчальних посібників, докторських і кандидатських дисертацій не є цілісними дослідженнями і більше спрямовані на постановку проблеми та доведення недосконалості існуючої системи обліку. Це свідчить, що сьогодні управлінський облік як наука знаходиться на етапі зародження нової парадигми. Змістовим її наповненням є:

- 1) вчення про інформаційний ресурс і трактування знань як фактору виробництва;
- 2) вчення про нові об'єкти обліку:
 - інтелектуальні активи;
 - інтелектуальний капітал;
 - трансакційні витрати;
 - витрати на забезпечення якості бізнесу, інформаційного ресурсу, продукції;

3) вчення про інформаційне забезпечення управління активами за групами – реальні (основні, оборотні), інтелектуальні, в розрахунках (цінні папери, дебітори), та капіталом: вкладеним у бізнес, інтелектуальним, соціальним.

У рамках нової інституційної теорії інститут виступає як продукт суспільного розвитку і форма, за участю якої протікає господарська діяльність. Управлінський облік, відображаючи таку господарську діяльність, акцентує увагу на аспектах, пов'язаних з ефективністю розміщення ресурсів та економічним розвитком, аналізуючи процес формування інститутів на основі моделі раціонального вибору – з точки зору створення та використання можливостей взаємовигідного обміну. Дослідження дискретних інституційних альтернатив за допомогою інструментарію управлінського обліку дозволить у явній формі позначити теоретичні та практичні проблеми, розрахувати альтернативні варіанти їх вирішення.

З точки зору нової інституційної економічної теорії організація (державна, фірми, домашні господарства) визначається не як окремий економічний агент з єдиними цілями, інтересами, а як система, що має внутрішню структуру інтересів. Завдання управлінського обліку – максимально виміряти, оцінити і врахувати ці інтереси при підготовці інформаційної бази для прийняття рішень.

Інструментарій нової інституційної економічної теорії дозволяє вивчити домашнє господарство, фірму як впорядкування взаємодії між людьми, структуру, що потребує спеціального дослідження процесів обробки інформації, отримання та використання знання, структуру стимулів і контролю в різних формах економічної організації. Інституційні альтернативи порівнюються одна з одною, а не тільки з ідеальним станом речей. Це порівняння проводиться через аналіз можливостей економії на трансакційних і трансформаційних витратах. Одна з фатальних абстракцій – ігнорування витрат, пов'язаних з реалізацією запропонованих змін, хоча в економічній теорії широко відомий принцип другого найкращого або оптимальності з додатковими обмеженнями.

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів «Концепції управлінського обліку». У цьому документі розглядаються чотири категорії концепцій:

1. Концепції, пов'язані з функцією управлінського обліку. Розглядають її з точки зору спрямованості на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, залучених до процесів господарської діяльності.

2. Концепції, пов'язані з використанням результатів управлінського обліку, які оцінюються з точки зору їх вартості на підставі судження щодо перспективи застосування користувачами.

Вартість, додана управлінським обліком, може вимірюватись через ступінь досягнення поставлених цілей.

3. Концепції третьої групи пояснюють зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління. Вони є основою для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку й оцінюються з точки зору співвідношення «витрачені ресурси — отримані вигоди».

4. Концепції четвертої групи розглядають потенціал, необхідний для ефективного використання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей і критичної свідомості [115].

Сукупність цих концепцій становить концептуальну основу управлінського обліку, яку можна використовувати для розроблення та оцінювання систем управлінського обліку в компанії. Формується управлінський облік на основі трьох складових: господарські процеси, облікова політика конкретного підприємства і нормативна база даного виду діяльності. У результаті процесу формуються три складові управлінського обліку: облік витрат, показники діяльності і управлінська звітність. Основою для формування системи управлінського обліку є вибір базової концепції управління витратами.

На основі узагальнення сукупності концептуальних підходів до формування управлінського обліку виділено основні базові концепції управління витратами підприємства, зокрема: витратоутворюючих факторів; доданої вартості; ланцюга вартості; альтернативності витрат; транзакційних витрат; ABC; стратегічного позиціонування.

Концепція витратоутворюючих (операційних) факторів є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. Дана практика форму концепції набула у 80-ті роки XX ст. у працях Шерера (Scherer, 1980), Остера (Oster, 1982), Каплана (Kaplan, 1982. 1987), Дікіна і Махера (Deakin & Maher, 1984), Портера (Porter, 1985), Купера (Cooper, 1986) і Ріле (Riley, 1987).

В основі концепції є функціональні (операційні) та структурні витратоутворюючі фактори. Функціональні (операційні) чинники пов'язані із здатністю компанії успішно працювати. До них відносяться всі види внутрішньофірмових ресурсів (потужностей) та ефективність їх використання, залученість робочої сили в процес постійного удосконалення, комплексне управління якістю, раціональність планування, конфігурацію проекту (розрахунку), використання зв'язків з постачальниками і/або замовниками в контексті ланцюга витрат фірми. Функціональні чинники порівнюються пропорційно з показниками діяльності компанії.

Концепція доданої вартості широко розповсюджена в західній теорії і практиці. Разом з вищевикладеною концепцією представляє сучасну традиційну парадигму управління витратами. Складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини та матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією; відповідно, зі сфери уваги аналітиків випадає велика частина матеріальних витрат, що важливо для матеріаломістких галузей.

Концепція ланцюга вартості уперше була сформульована Портером (Porter, 1985). Вона виходить з необхідності діяти за межами фірми для ефективного управління витратами. Ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами і пропонує враховувати витратоутворюючі механізми по всьому ланцюгу вартості в рамках узгодженого набору видів діяльності, починаючи від постачання сировини і закінчуючи готовою продукцією або послугами, отриманими кінцевими користувачами.

Концепція альтернативності витрат або витрат втрачених можливостей базується на тому, що будь-яке фінансове рішення ухвалюється результати порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанту. Альтернативні витрати, або ціна втрачених можливостей є сумою економії, яку могла б отримати компанія, якби вибрала інший варіант використання ресурсів.

Концептуально трансакційні витрати визначені у 30-х роках ХХ ст. у рамках «нового інституціоналізму». Як самостійна тема проблематика трансакційних витрат заявила про себе в 60-70-х роках у США і Західній Європі. Концептуальною основою є той факт, що в будь-якій економіці є два види витрат: виробничі (операційні) і трансакційні. Базовою одиницею в теорії трансакційних витрат визнаються акт економічної взаємодії, операція, трансакція. Категорія трансакції розуміється широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, операціями короткострокового і довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення і припускають просте взаємопорозуміння сторін.

Концепція ABC (activity-based costing) формалізує облік та аналіз видатків по видах діяльності щодо розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи і послуги. Традиційні варіанти розподілу накладних витрат реалізуються в бухгалтерському обліку і

ґрунтуються на показниках обсягу (натуральних або вартісних), прямих витрат на оплату праці або машино-годин (при високому ступені механізації й автоматизації праці). Основою концепції ABC є не стільки бухгалтерське формування витрат, скільки економічний розрахунок реальної собівартості товарів, робіт, послуг, що не вимагає обов'язкового запису даних у головній книзі. Найефективніше концепція ABC реалізується, коли з накладних витрат виділяються витрати стратегічного характеру (дослідження і розробки, маркетинг і розповсюдження) і видатки розглядаються в повному обсязі, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного (сьогоднішнього) ланцюга цінностей.

Концепція стратегічного позиціонування запропонована в 90-х роках відомими в США експертами зі стратегічного використання інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говіндараджаном. Автори по-новому трактують функціональне навантаження в бухгалтерському й управлінському обліку і використання інформації про витрати для розроблення стратегії компанії на шляху до досягнення конкурентних переваг. Центральною ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку й аналізу докладної інформації про стратегічний розвиток компанії, галузі, економіки цілому.

Традиційно облік та аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відображених у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених в результаті альтернативних управлінських рішень. Проте облік не є самоціллю, а слугує засобом для досягнення успіху в бізнесі. Тому оцінку впровадження компанією системи і методології обліку слід надавати з позиції їх відповідності або невідповідності прийнятій стратегії розвитку.

Відомо, що компанія може витримувати конкуренцію або підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат), або пропонуючи продукцію, що перевершує конкурентів (послуги). Ці дві стратегії, що принципово різняться, повинні представляти інтерес не тільки в рамках стратегічного менеджменту, а й припускати різні перспективи аналізу витрат і управління ними. Інформація про витрати в тій або іншій формі важлива для всіх компаній, але різні стратегії вимагають різних поглядів на витрати. Очевидна виправданість такого підходу до управління витратами, проте його практична реалізація у вітчизняній практиці вимагає більш високого рівня внутрішньофірмового фінансового менеджменту.

Перераховані концепції управління витратами є дієвими інструментами в дослідженні витрат і основою для формування системи калькулювання собівартості продукції на підприємстві. Від вибору адекватної системи калькулювання собівартості залежить

забезпечення менеджерів релевантною інформацією для аналізу й прийняття рішень стосовно політики ціноутворення, управління асортиментом продукції, оптимізації рівня витрат на виробництво і структури витрат. З одного боку, система калькулювання продукції виступає як одна з головних складових методу бухгалтерського обліку, а з іншого, - характеризує загальну концепцію обліку витрат підприємства, що більш повно відображає специфіку галузі діяльності підприємства, є джерелом релевантної інформації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Отже, стратегічний управлінський облік, як складова системи управління підприємством в аспекті формування обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для забезпечення процесу планування майбутньої стратегії функціонування господарюючого суб'єкта; вимірювання й оцінювання рівня результативності його господарювання та коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної керівництвом стратегії.

Стратегічний управлінський облік сконцентрований на зовнішніх факторах макросередовища функціонування підприємства, орієнтований на облік невизначеності та базується на обраних стратегіях діяльності даного господарюючого суб'єкта, які вже реалізуються або заплановані для реалізації. Найбільш ґрунтовним інформаційним ресурсом, застосовуваним для реалізації у стратегічному управлінському обліку, є інформація, отримана у результаті моніторингу зовнішнього середовища функціонування підприємства.

Визначення відносної ефективності щодо застосування системи стратегічного управлінського обліку базується на співставленні вигод та витрат, які підприємство спроможне отримати за результатами реалізації процесу його впровадження. При цьому, основна проблематика визначення відносної ефективності полягає у виявленні та ідентифікації ступеня участі системи стратегічного управлінського обліку в формуванні загальної величини прибутку, отриманого підприємством за визначений досліджуваний період.

Особливу увагу при впровадженні стратегічного управлінського обліку і проведенні заходів, спрямованих на його покращення, слід приділяти внутрішній управлінській звітності, що виступає об'єктом управлінського обліку і систематизує інформацію, необхідну для забезпечення діяльності керуючої підсистеми підприємства. Саме від вдалої організації документообігу для потреб стратегічного управлінського обліку залежить якість і обґрунтованість прийняття управлінських рішень менеджментом даного господарюючого

суб'єкта. За реалій сучасності досить поширеною є безсистемність, а іноді і суперечливість звітності, наданої різними структурними підрозділами кожного окремого господарюючого суб'єкта щодо потреб його стратегічного управління, що в підсумку значно знижує результативність та ефективність функціонування системи стратегічного управлінського обліку підприємства в цілому. Щодо проблематики структури та змістовної наповненості внутрішньої звітності для потреб стратегічного управлінського облікового процесу, то вона повинна відповідати операційному, тактичному та стратегічному рівням управління підприємством.

Не зважаючи на численні розробки, достатньо науково обгрунтованої та задовільної з практичної точки зору парадигми сучасного обліку на сьогоднішній день не запропоновано. Узагальнюючи існуючі вимоги щодо інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень, сучасна парадигма обліку має містити елементи і поняття, що дають змогу на основі цілісної облікової інформації неупереджено і своєчасно задовольнити інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів, і зокрема готувати інформацію для прогнозування та аналізу розвитку можливих подій. Проте необхідно зауважити, що різноманітність діаметрально протилежних наукових розробок може призвести до неможливості поєднання їх у єдину теоретичну конструкцію для формування нової парадигми бухгалтерського обліку.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які фактори впливають на формування тенденцій розвитку обліку і звітності?
2. Охарактеризуйте тенденції розвитку облікової сфери.
3. Які локальні тенденції розвитку обліку і фінансової звітності необхідно враховувати при здійсненні наукових досліджень?
4. На що саме повинні спиратись наукові дослідження з історії розвитку облікової теорії?
5. Назвіть та охарактеризуйте загальні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і звітності
6. Охарактеризуйте індивідуалізацію, як результат прогнозування фінансової звітності суб'єкта господарювання.
7. У яких МСФЗ(IFRS) спостерігається прояв тенденції розвитку обліку та звітності «орієнтація на прогноз».
8. Які фактори впливають на виникнення нових парадигм бухгалтерського обліку?
9. Назвіть основні елементи парадигми стратегічного обліку.

10. Назвіть основні концепції менеджменту (управління) та охарактеризуйте їх вплив на облікову систему.

11. Назвіть концепції управлінського обліку, що викладені у публікації Міжнародної федерації бухгалтерів «Концепції управлінського обліку».

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які фактори впливають на формування тенденцій розвитку обліку і звітності:

- а) інформаційні переваги зацікавлених сторін;
- б) рівень розвитку економіки та інформаційних технологій;
- в) високі та різноманітні ризики;
- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

2. Оберіть локальні тенденції розвитку обліку і фінансової звітності:

а) пріоритет прогнозу та акцент на інформацію, яка розкриває попереджуючі дії компанії;

б) збільшення сфери методу професійного судження та подання користувачам звітності інформації про судження;

в) посилення принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою, і спрямованість методів обліку на цільове використання звітної інформації, а також гармонізація фінансової звітності з нефінансовою звітністю;

- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

3. До локальних тенденцій розвитку обліку та звітності, які доцільно враховувати при здійсненні наукових досліджень, відносяться:

а) орієнтація на прогноз, акцент на інформації, яка розкриває запобіжні дії компанії, розширення сфери застосування методу професійного судження;

б) доведення інформації про судження до користувачів звітності, посилення принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою;

в) націленість правил на цільове використання звітної інформації, гармонізація фінансової звітності;

- г) правильної відповіді не зазначено;
- д) всі відповіді вірні.

4. Фактори, які впливають на виникнення нових парадигм бухгалтерського обліку, як функціональної науки, об'єднуються у такі групи:

а) економічні (зміни в макроекономічних системах), та технологічні (зміни технологій опрацювання інформації);

б) технічні (зміни техніки ведення обліку (калькулювання, оцінювання, порядок складання звітності тощо)), і системні (зміни управлінських систем та систем прийняття рішень);

в) соціальні (зміна соціального укладу), екологічні (зміна рівня екологічної безпеки) тощо.

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

5. Виходячи із запропонованої Т.С. Куном концепції аналізу динаміки наукових знань, під парадигмою слід розуміти дисциплінарну матрицю, що складається з основних елементів:

а) символічні генералізації, метафізичні припущення, цінності, зразкові дослідницькі результати;

б) концепція доданої вартості, концепція ланцюга вартості, концепція стратегічного позиціонування;

в) пріоритети прогнозу, акценти на інформацію, збільшення сфери;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

6. Оберіть складові концепцій менеджменту (управління):

а) концепція управління знаннями, збалансована система показників, теорія організації навчання, консолідація інформації та конкурентна розвідка, процесний підхід, ситуаційний підхід, архітектурний підхід;

б) управління відносинами зі споживачами, інтеграційні теорії та концепція життєвого циклу, системна інженерія, управління вартістю, управління вартістю, інституціональна теорія, системна інженерія;

в) пріоритет прогнозу, акцент на інформацію, яка розкриває упереджуючі дії компанії, збільшення сфери методу професійного судження, подання користувачам звітності інформації про судження, посилення принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою, спрямованість методів обліку на цільове використання звітної інформації, гармонізація фінансової звітності з нефінансової звітністю.

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

7. Зазначте змістовне наповнення парадигми управлінського обліку, що знаходиться на стадії становлення нової парадигми:

а) вчення про інформаційний ресурс і знання як фактор виробництва;

б) вчення про нові об'єкти обліку: інтелектуальні активи; інтелектуальний капітал; транзакційні витрати; витрати на забезпечення якості бізнесу, інформаційного ресурсу, продукції;

в) вчення про інформаційне забезпечення управління активами за групами – реальні (основні, оборотні), інтелектуальні, в розрахунках (цінні папери, дебітори), та капіталом: вкладеним у бізнес, інтелектуальним, соціальним.

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

8. Основні базові концепції управління витратами підприємства:

а) вчення про нові об'єкти обліку: інтелектуальні активи; інтелектуальний капітал;

б) витратоутворюючих факторів; доданої вартості; ланцюга вартості; альтернативності витрат; транзакційних витрат; АВС; стратегічного позиціонування;

в) процесний підхід, ситуаційний підхід, архітектурний підхід;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

9. Ефективним управлінським рішенням керівництва підприємства повинні бути притаманні такі характерні особливості:

а) управлінські рішення пов'язані з фінансовими ресурсами, повинні носити комплексний характер, тобто кожне окремо прийняте рішення здійснює вплив на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства в цілому;

б) процес на підприємстві має носити динамічний характер, розвиватися і підлаштовуватися впливу зовнішніх факторів, оскільки одне ефективне рішення може не принести такого ж бажаного ефекту вдруге;

в) керівництво підприємства повинно розробити та застосувати дієвий інструментарій, що надаватиме можливість забезпечення такої організації системи управління, щоб вона не суперечила, а сприяла досягненню поставлених стратегічних цілей;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

10. Транспарентність (від англ. Transparency - «прозорість») означає:

а) достовірність;

б) ясність;

в) можливість легкої перевірки інформації про будь-що;

г) правильної відповіді не зазначено;

д) всі відповіді вірні.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ АУДИТОРНОЇ ТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

1. Обґрунтувати власну позицію щодо доцільності термінів «парадигма стратегічного обліку» та «стратегічна парадигма обліку».
2. Надати характеристику концепцій менеджменту.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

[6, 8, 9, 11, 13, 15-17, 23, 25, 26, 29, 38, 39, 52, 53, 57-61, 66-69, 80, 88, 92, 94, 97-99, 101, 106-113, 121, 125, 131, 135, 138, 144]

РОЗДІЛ 8: МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ТА ВИКОНАННЯ ІНДИВІДУАЛЬНИХ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЦЬКИХ ЗАВДАНЬ

8.1. Завдання для самостійної роботи з опанування наукової термінології іноземною мовою при роботі з науковими текстами

8.2. Тематика, вимоги до змісту, оформлення та захисту індивідуальних науково-дослідницьких завдань

8.2.1. Загальні вимоги до наукових творчих робіт

8.2.2. Зміст та структура наукових творчих робіт

8.2.3. Орієнтовна тематика наукових творчих робіт

8.2.4. Словник професійних термінів. Accounting & Audit Glossary

8.1. Завдання для самостійної роботи з опанування наукової термінології іноземною мовою при роботі з науковими текстами

Використовуючи літературні джерела 136, 141, 144, 145, 148, 149 та 157 необхідно виконати наступні види робіт:

- переклад українською мовою;
- редакція запропонованого уривку тексту на предмет відповідності науковому стилю;
- виправлення із логічного продовження незакінчених фраз за наведеними текстами;
- складання анотації українською мовою;
- переклад анотації англійською мовою;
- складання списку ключових слів;
- складання словнику термінів.

Зазначені види робіт можна виконувати за самостійно обраним текстом наукової статті, якщо такий матеріал відповідає напрямам дисертаційного дослідження, або за запропонованими текстами.

За результатами роботи необхідно скласти словник термінів відповідно до теми дисертаційного дослідження обсягом не меншим 50 слів та словосполучень. При складанні словнику термінів потрібно використовувати не лише перекладач. Необхідно використовувати контекстні перекладачі, які наводять приклади використання термінів та словосполучень, наприклад, <https://context.reverso.net> або <https://www.multitran.com/>, за наведеним зразком:

Сталий розвиток - sustainable development.

Приклад використання в англomовному тексті - The Alliance for Sustainable Development, established in 1994, had formulated a regional strategy for environmental protection.

За результатами роботи з науковими текстами іноземною мовою необхідно підготувати доповідь іноземною, наприклад англійською мовою за обраною тематикою у співпраці з іншим аспірантом (де один є доповідачем, а інший – опонентом).

8.2. Тематика, вимоги до змісту, оформлення та захисту індивідуальних науково-дослідницьких завдань

8.2.1. Загальні вимоги до наукових творчих робіт

За вибором здобувача наукові творчі роботи виконуються за одним з **трьох напрямів** (вибір обумовлюється науковим інтересами здобувача).

По-перше, наукові творчі роботи, що присвячені висвітленню історичного аспекту становлення, особливостям реалізації у сучасному світі та перспективам розвитку облікової теорії, парадигми, концепції.

У роботі надається огляд фахової літератури з історії обліку та наукових праць, що присвячені проблематиці сутності облікової парадигми, теорії, концепції та перспектив їх розвитку у світлі сучасної бухгалтерської доктрини.

По-друге, це наукові творчі роботи у яких увага приділяється становленню та розвитку сучасної парадигми обліку, що обумовлено трансформуванням суспільства та орієнтацією на сталий розвиток. Тематика спрямована на з'ясування тенденцій становлення нової облікової парадигми відповідно до потреб управління та у відповідності з провідними економічними теоріями.

По-третє, наукові творчі роботи, у яких висвітлюється історичний аспект становлення та розвиток теорії обліку стосовно конкретних облікових об'єктів (локальні облікові теорії або концепції та парадигми розвитку облікової методології за конкретним обліковим об'єктом).

Наукова творча робота як оригінальне дослідження повинна мати певну логіку побудови, послідовність і завершеність.

Наукова творча робота повинна містити:

- титульний аркуш;
- зміст;
- вступ;
- основну частину;
- висновки;

- список використаної літератури;
- додатки.

Структура наукової творчої роботи:

Титульний аркуш наукової творчої роботи містить:

- найменування вищого навчального закладу, де виконана робота;
- назву кафедри;
- тему наукової творчої роботи;
- прізвище, ім'я, по батькові автора;
- науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я, по-батькові керівника наукової творчої роботи;
- місто і рік захисту роботи.

Титульний аркуш повинен бути підписаний керівником наукової творчої роботи.

Зміст подають на початку наукової творчої роботи. Він містить найменування та номери розділів та параграфів роботи з зазначенням початкових сторінок.

Зміст роботи має відображати суть теми, її структуру та логіку дослідження. Назви розділів і параграфів повинні бути стислими і зрозумілими та відповідати тематиці та завданням роботи.

Вступ. У вступі (до 3 сторінок) подається:

- наукове обґрунтування актуальності і значущості обраної теми;
- ступінь дослідження проблеми;
- мета, завдання роботи;
- предмет і об'єкти дослідження;
- перелік застосовуваних методів дослідження;
- перелік використаних інформаційних джерел.

Обґрунтування актуальності теми передбачає визначення проблемної ситуації та її зв'язку з важливими науковими та практичними завданнями, вирішення яких потребує вдосконалення облікової парадигми в Україні. Шляхом критичного аналізу та порівняння з відомими розв'язаннями проблеми обґрунтовують актуальність і доцільність роботи. Коротко розкривається сутність та стан існуючих проблем за обраним напрямком дослідження. Надається оцінка ступеню дослідження даної проблематики у фаховій вітчизняній та зарубіжній літературі, тобто аналіз досліджень, в яких започатковано розв'язання даної проблеми та останніх публікацій за обраною темою. Вказуються проблеми (частини проблеми), які на сьогодні залишаються невирішеними.

Мета і завдання дослідження. Мета написання наукової творчої роботи - це запланований результат. Мета роботи тісно переплітається з темою роботи. Наприклад для наукової творчої

роботи на тему «Онтологія мультиваріантності теорії бухгалтерського обліку» мета може бути сформульована наступним чином: «визначення ступеня доведеності існування множини теорій бухгалтерського обліку».

Завдання формують в доконаному виді. Вони повинні конкретизувати мету і відбивати зміст роботи. Завдання подають зазвичай у формі перерахунку (вивчено..., описано..., встановлено..., виявлено..., охарактеризовано..., надана оцінка..., обґрунтовано .. і т. ін.). Наприклад:

- на підставі узагальнення фахової преси та наукових праць надано визначення сучасної бухгалтерської доктрини ...
- досліджено напрями розвитку уніграфічної парадигми.....
- досліджено стан інформаційного забезпечення управління розвитком відносин власності та визначено напрями його оптимізації на основі реалізації персоналістичної облікової теорії.....

Об'єкт дослідження - це процес або явище, що породжує проблемну ситуацію і обране для вивчення.

Предмет дослідження міститься в межах об'єкта. Об'єкт і предмет дослідження співвідносяться між собою як загальне і часткове. В об'єкті виділяється та його частина (якість, сфера застосування), яка є предметом дослідження. Саме на нього спрямована основна увага здобувача, оскільки предмет дослідження визначає тему наукової творчої роботи.

Методи дослідження. Подають перелік використаних методів дослідження для досягнення поставленої в роботі мети. Перераховувати їх треба не відірвано від змісту роботи, а коротко та змістовно, визначаючи, що саме досліджувалось тим чи іншим методом. Це дасть змогу пересвідчитися в логічності та прийнятності вибору саме цих методів.

При виконанні роботи використання історичного та логічного методів дасть можливість дослідити еволюцію формування окремих положень й елементів базових теорій бухгалтерського обліку.

Застосування діалектичного підходу уможливило діагностувати сучасний стан та перспективи реалізації облікових концепцій, парадигм, теорій в системі інформаційного забезпечення управління. У межах цього підходу має бути застосовано два базових методи – індукція та дедукція. Під час написання роботи необхідно використовувати:

- загальнонаукові методи: аналіз, синтез, групування, порівняння;
- метод ретроспективного накладання виявлених дослідженням бухгалтерських стереотипів, що відносяться до різних стадій

еволюційного розвитку, але які мають властивість повторюватися протягом тривалого історичного розвитку;

– абстрактно-логічний – при вивченні історії становлення і практики реалізації облікових теорій.

Інформаційна база. Подається перелік та характеристика основних джерел, отримання інформації (офіційних, наукових, літературних, бібліографічних), які використовувалися при написанні роботи. Зокрема, теоретичні висновки ґрунтуються на вивченні наукових джерел (монографічні праці, наукові статті вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку, становленні філософії сталого розвитку, економічної теорії, філософії науки; матеріалах науково-практичних конференцій); офіційні документи (нормативні документи України та країн світу з питань ведення бухгалтерського обліку; статистичні джерела (фінансова й статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Основна частина. Розділи основної частини повинні відповідати темі наукової творчої роботи та повністю розкривати її зміст. Основна частина наукової творчої роботи складається з розділів та параграфів, структура яких визначається специфікою об'єкта дослідження та завданнями, що поставлені у роботі. У кінці кожного розділу та параграфу формують висновки.

Висновки є завершальною частиною наукової творчої роботи. У висновках узагальнюється матеріал всієї наукової творчої роботи, зазначається поставлена мета дослідження та ступінь її досягнення і висвітлюються отримані результати відповідно до кожної з поставлених задач. При цьому здобувач формує свої пропозиції щодо напрямів перспективних наукових досліджень за обраним напрямком дослідження. Обсяг висновків повинен становити 2-3 сторінки. Вони повинні бути пов'язані зі змістом роботи (всіма питаннями, що досліджені у роботі у відповідності до пунктів плану), структуровані, конструктивні. Неприпустимим у висновках є простий перелік того що зроблено у роботі.

У висновках необхідно наголосити на якісних і кількісних показниках здобутих результатів, викласти рекомендації щодо можливості використання здобутих результатів.

Список використаної літератури – це елемент бібліографічного апарату, котрий містить бібліографічні описи використаних джерел. Список використаних джерел слід розміщувати в алфавітному порядку прізвищ перших авторів або заголовків.

Список використаної літератури оформляють у такій

послідовності:

I. Закони і законодавчі акти, інструкції та нормативні акти міністерств і відомств (у хронологічній послідовності).

II. Підручники, монографії (в алфавітному порядку авторів).

III. Публікації у фахових періодичних виданнях (в алфавітному порядку авторів).

Бібліографія повинна представляти не менше 50 джерел (крім нормативних документів), з яких не менше 10 закордонні.

Література, представлена у списку використаних джерел, повинна мати безпосереднє відношення до тематики роботи та бути актуальною.

8.2.2. Зміст та структура наукових творчих робіт

Робота може бути побудована таким чином:

За першим напрямом:

Розділ I

– огляд літератури з проблематики сутності конкретних облікових концепцій та парадигм у становленні та розвитку облікової теорії та методології;

– дослідження історичного аспекту становлення облікової теорії та методології відповідно з тематикою наукової творчої роботи.

– дослідження зарубіжної економічної літератури та практичного досвіду становлення та розвитку облікової теорії та методології відповідно до об'єкту дослідження.

Розділ II

– критичний огляд точок зору на трактування окремих понять та категорій, які мають відношення до обраної теми роботи з посиланням на авторів, яке здійснюють по тексту в квадратних дужках, *наприклад* [5, с.25], тобто дана цитата викладена на 25-й сторінці літературного джерела, що знаходиться в списку літератури під номером 5;

– визначення напрямів розвитку відповідної облікової концепції, парадигми, теорії та особливостей її реалізації згідно із сучасною бухгалтерською доктриною;

– дослідження впливу конкретної облікової концепції, парадигми, теорії на МСФЗ, МСБО та визначення доцільності і можливості їх розвитку у світлі сучасної облікової парадигми.

За другим напрямом:

Розділ I

– результати дослідження особливостей функціонування економічного та соціального середовища, з'ясування інформаційних запитів різних споживачів інформації та обґрунтування на цій основі

об'єктивної необхідності трансформування сучасної облікової парадигми;

- узагальнення напрацювань науковців у сфері становлення та розвитку облікової теорії та методології у світлі сучасних облікових парадигм.

Розділ II

- розгляд сутності та перспектив реалізації відповідної облікової парадигми;

- висвітлення впливу реалізації відповідної облікової парадигми на розширення функціонального навантаження бухгалтерського обліку і відповідно на розвиток бізнесу та соціальної сфери.

За третім напрямом:

Розділ I

- розглядається сутність об'єкту дослідження як економічної категорії та визначаються завдання і цільова спрямованість облікового супроводження управління ним;

- з'ясовується вплив облікових теорій на становлення і розвиток методологію обліку та формування звітності;

- визначаються проблемні аспекти методології і відповідно обґрунтовується необхідність трансформування облікової теорії.

Розділ II

- визначається напрям оптимізації методології обліку за обраним об'єктом дослідження у світлі сучасної облікової парадигми.

Обов'язково після змісту наводиться перелік скорочень та у додатках наводиться глосарій термінів двома мовами.

При підготовці глосарію термінів за тематикою роботи здобувач повинен сформулювати словник бухгалтерських термінів. При цьому слід розрізняти визначення термінів, що подається в діючому законодавстві та у фаховій літературі. Таблиці за цим питанням можна готувати у двох напрямках: глосарій термінів з виокремленням офіційного тлумачення, що визначаються діючими нормативним законодавством та науковими підходами (з виокремленням авторського підходу).

8.2.3. Орієнтовна тематика наукових творчих робіт

1 НАПРЯМ. РЕТРОСПЕКТИВА СТАНОВЛЕННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ КОНЦЕПЦІЙ, ПАРАДИГМ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ

1. Сутність облікових теорій, їх класифікація та напрями розвитку.

2. Сучасні концепції бухгалтерського обліку та їх вплив на облікову методологію.

3. Історичний аспект становлення та особливості реалізації персоналістичної облікової теорії.

4. Історичний аспект становлення та особливості реалізації матеріалістичної стичної облікової теорії.

5. Історичний аспект становлення та особливості реалізації фіскальної облікової теорії.

6. Історичний аспект становлення та особливості реалізації етичної облікової теорії.

7. Історичний аспект становлення та особливості реалізації біхевіористичної облікової теорії.

8. Класифікації облікових теорій за поглядами провідних науковців.

9. Історичний аспект становлення та особливості реалізації натуралістичної облікової теорії.

10. Історичний аспект становлення та особливості реалізації персоналістичної облікової теорії.

11. Історичний аспект становлення, особливості та перспективи реалізації уніграфічної парадигми.

12. Історичний аспект становлення та особливості реалізації та перспективи диграфічної парадигми.

13. Історичний аспект становлення та особливості реалізації та перспективи камеральної парадигми.

14. Історичний аспект становлення та особливості реалізації балансових облікових теорій.

15. Історичний аспект становлення та особливості реалізації динамічної облікової теорії.

16. Історичний аспект становлення та особливості реалізації статичної облікової теорії.

2 НАПРЯМ. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ВІДПОВІДНО ДО НОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ДОКТРИНИ

1. Обумовленість трансформації та напрями становлення сучасної парадигми обліку.

2. Трансформування базових принципів методології обліку в сучасній бухгалтерській доктрині.

3. Сучасний стан та напрями розвитку оцінки у світлі трансформації облікової парадигми.

4. Трансформування облікової парадигми відповідно до концепції сталого розвитку.

5. Становлення сучасної облікової парадигми відповідно до потреб стратегічного управління.

6. Розвиток стратегічного управлінського обліку з позицій різних концепцій та теорії фірми.

7. Розвиток облікової теорії у світлі інституціональної економічної теорії.

8. Револьюційний та еволюційний підходи до трансформації облікової парадигми.

9. Розвиток концепції вартісної оцінки за різними обліковими моделями.

10. Розвиток облікової теорії та методології в умовах постіндустріальної економіки.

3 НАПРЯМ. РОЗВИТОК ЛОКАЛЬНИХ ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЙ

1. Матеріальні активи, як об'єкт обліку у світлі різних облікових теорій: історичний аспект та сучасність.

2. Сучасний стан та напрями оптимізації системи обліку в аграрній сфері у світлі трансформації облікової парадигми.

3. Фінансові активи, як об'єкт обліку у світлі різних облікових теорій : історичний аспект та сучасність.

4. Нематеріальні активи у світлі різних облікових теорій: історичний аспект та сучасність.

5. Власний капітал у світлі різних облікових теорій: історичний аспект та сучасність.

6. Фінансові результати у світлі різних облікових теорій: історичний аспект та сучасність.

7. Витрати та собівартість у світлі різних облікових теорій: історичний аспект та сучасність.

8.2.4. Словник професійних термінів. Accounting & Audit Glossary

Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, Кодексі етики професійних бухгалтерів, Міжнародних стандартах фінансової звітності та Міжнародних стандартах аудиту

Abandonment (decommissioning, dismantlement) costs	Витрати на ліквідацію (закриття)
Absorption costing method	Абсорбційний метод калькуляції витрат – повне поглинання
Abnormal (gains, losses)	Незвичайні за розміром (прибутки, збитки)
Accelerated depreciation	Прискорена амортизація
Account	Рахунок
Account balance	Сальдо за рахунком (залишок за рахунком)
Accounting	Бухгалтерський облік
Accounting and review service	Послуги з обліку та перевірки
Accounting base	Базові правила та методи обліку

Accounting concept	Концепція бухгалтерського обліку
Accounting data	Облікові дані
Accounting estimate	Бухгалтерський розрахунок (бух.облік) Оціночне значення (аудит)
Accounting income	Обліковий прибуток
Accounting method	Метод обліку
Accounting model	Облікова модель, бухгалтерська модель
Accounting period	Обліковий період
Accounting policy	Облікова політика
Accounting principle	Принцип бухгалтерського обліку
Accounting procedure	Облікова процедура
Accounting profit	Бухгалтерський прибуток
Accounting record	Бухгалтерський обліковий запис
Accounting standard	Стандарт обліку
Accounting system	Система бухгалтерського обліку
Accounting treatment	Порядок обліку
Accounts / financial statements	Фінансова звітність
Accounts payable	Кредиторська заборгованість
Accounts receivable	Дебіторська заборгованість
Accrual basis	Метод нарахування
Accrual basis of accounting	Облік за методом нарахування
Accruals concept	Принцип нарахування
Accrued benefit valuation method	Метод оцінки належних вигод
Accrued expenses	Нараховані витрати
Accrued expenses payable	Заборгованість з нарахованих витрат
Accrued liability	Нараховане зобов'язання
Accrued revenue	Нарахована виручка
Accumulated / Accrued depreciation	Акумуляовані амортизаційні відрахування
Accumulated depreciation	Накопичена амортизація
Accumulated loss	Накопичений збиток
Accumulated profit	Накопичений прибуток
Accumulating compensated absences	Оплачувані відпустки, що накопичуються
Acquiree	Придбана компанія, що купується
Acquirer	Компанія-покупець
Acquisition	Придбання, покупка
Acquisition accounting	Облік придбання
Acquisition costs	Витрати придбання, Аквізиційні витрати
Active market	Активний ринок
Actuarial valuation	Актварна оцінка
Actuarial valuation method	Метод актуарної оцінки
Add value	Додана вартість
Additional consideration	Додаткове відшкодування
Additional paid-in capital	Додатково сплачена частина акціонерного капіталу
Adequate control	Адекватний контроль
Adjusted trial balance	Коригований перевірочний/пробний баланс
Adjusting entry	Коригуюча проводка
Adjusting event (after the balance sheet date)	Коригуюча подія (після звітної дати)

Adjustment	Коригування
Administrative expenses	Адміністративні витрати
Advance	Авансові платежі, аванс, авансувати
Advance payments	Авансові платежі
Adverse opinion	Негативна думка
Advisory service	Консультаційні послуги
After-tax earnings = After-tax income	Чистий дохід Дохід від основної діяльності після сплати податків
Age-life method of depreciation	Метод нарахування зносу основного капіталу з урахуванням залишкового терміну служби
Aggregation	Підсумовування, узагальнення
Agreed upon procedures	Узгоджені процедури
Agreed upon procedures engagement	Завдання щодо виконання узгоджених процедур
Agricultural activity	Сільськогосподарська діяльність
Agricultural inventories	Запаси сільськогосподарської продукції
AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)	Інститут дипломованих бухгалтерів США
Allocation	Розподіл, списання, віднесення
Allowance	Оціночний резерв
Allowance for doubtful accounts	Резерв із сумнівних боргів
Allowance for sampling risk	Резерв на покриття ризику вибірки
Allowed alternative method	Дозволений альтернативний підхід
Allowed alternative treatment	Допустимий альтернативний порядок обліку
Amortization	Амортизація
Amortization period	Термін амортизації
Amortized cost of a financial asset or financial liability	Вартість фінансового активу, або фінансового зобов'язання що амортизується
Amortization method	Метод нарахування амортизації
Amount of inventories	Величина запасів
Amount of shares issued	Кількість випущених акцій
Amounts recognized in the balance sheet and income statement	Балансова вартість фінансового активу, або Фінансового зобов'язання що амортизується
Analytical procedure	Аналітична процедура
Annual lease costs	Річна вартість оренди
Annual report	Річний звіт
Annuities	Ануїтет
Annuity method of depreciation	Метод рівномірного списання вартості основного капіталу з нарахованими на нього процентами
Anomalous error	Нетипова помилка
Application control	Прикладні засоби контролю
Appraised value	вартість Оцінки
Appropriateness	Доречність
Assess	Оцінка
Asset	Актив
Asset exchanged at a loss (at a gain)	Актив, обмінений зі збитками (з прибутком)
Assets held by a long-term employee benefit fund	Активи у розпорядженні фонду довгострокових виплат співробітникам
Assistance	Допомога, сприяння
Assistant	Асистент (аудитора)

Associate	Асоційована компанія
Assurance	Впевненість
Assurance engagement	Завдання щодо підтвердження достовірності інформації
Assurance service	Послуги з надання висновку щодо фінансової інформації
At cost	За собівартістю, за первісною вартістю
Attendance	Присутність
Attestation	Атестація
Audit	Аудит
Audit adjustment	Аудиторське коригування
Audit analytical review	Аналітичні процедури проведення аудиту
Audit committee	Комітет з аудиту
Audit contract	Договір надання аудиторських послуг
Audit evidence	Аудиторський доказ
Audit firm	Аудиторська фірма
Audit objective	Цілі аудиту
Audit plan	План аудиту
Audit procedures	Процедури аудиту
Audit program	Програма аудиту
Audit risk	Аудиторський ризик
Audit sampling	Аудиторська вибірка
Audit team	Аудиторська команда
Auditing standards board	Рада щодо стандартів аудиту
Auditor	Аудитор
Auditor's association	Причетність аудитора
Auditor's opinion	Аудиторська думка
Auditor's responsibility	Відповідальність аудитора
Authorization	Дозвіл
Available-for-sale financial assets	Фінансові активи, наявні для продажу
Average cost	Середня вартість, середні витрати
Backup	Дублювання
Balance	Сальдо (залишок)
Balance between benefit and cost	Співвідношення між вигодами та витратами
Balance sheet	Бухгалтерський баланс
Balance sheet date	Звітна дата
Balance sheet liability method	Метод зобов'язань щодо балансу
Balancing item	Стаття, за якою виводиться залишок
Bank	Банк
Bank overdraft	Банківський овердрафт
Bankrupt	Банкрут
Bankruptcy	Банкрутство
Basic accounting equation	Основна балансова рівність
Beginning inventory	Запаси на початок періоду
Benchmark	Основний підхід
Benchmark treatment	Основний порядок обліку
Beneficiary	Вигодонабувач
Benefit	Вигода, користь, виплата
Bill of lading	Накладна, коносамент
Binding sale agreement	Угода про продаж, що має обов'язкову силу

Biological asset	Біологічний актив
Biological transformation	Біотрансформація
Black economy	Тіньова економіка Неофіційна економічна та ділова діяльність з метою ухилення від оподаткування
Block or group or «book» of policies	Журнал обліку полісів
Bond	Облігація; боргове зобов'язання
Book value (Carrying amount)	Балансова вартість (Облікова вартість)
Book value of a liability	Балансова вартість зобов'язання
Book value of an asset	Балансова вартість активу
Borrowing costs	Витрати на позики
Borrowings	Позикові кошти
Break-up basis	Метод обліку за умови термінової реалізації майна
Budget payments	Бюджетні платежі
Budget receipts	Бюджетні надходження
Budget year	Бюджетний рік
Business income or loss	Дохід (збитки) від підприємницької діяльності
Cancel supporting documents	Анулювання первинної документації
Capability to change	Здатність до зміни
Capital	Капітал
Capital asset	Капітальний (необоротний) актив
Capital expenditure	Капіталовкладення; інвестиції
Capital expenditures	Капітальні витрати
Capital gain	Дохід від продажу капітальних активів
Capital lease	Оренда основних засобів
Capital maintenance	Підтримка капіталу
Capital stock	Акціонерний капітал
Capital surplus	Додатковий капітал
Capitalization of interest	Капіталізація відсотків
Capitalized costs	Капіталізовані витрати
Carryforward of unused tax credit	Перенесення невикористаних податкових кредитів на майбутнє
Carrying amount (Book value)	Облікова вартість (балансова вартість)
Cash	Кошти
Cash [basis] method of accounting	Касовий метод бухгалтерського обліку
Cash balancing	Компенсаційний залишок
Cash commitments	Грошові зобов'язання
Cash equivalents	Еквівалент грошових коштів
Cash flow	Грошовий потік, рух грошових коштів
Cash flow risk	Ризик, пов'язаний з рухом коштів
Cash flow statement (Statement of cash flows)	Звіт про рух коштів
Cash generating unit	Актив або група активів, що генерують кошти (генеруюча одиниця)
Cash inflow	Надходження коштів
Cash method	Касовий метод
Cash on hand	Кошти, каса
Cash outflows (payments)	Вибуття коштів

Cash payments	Грошові платежі, виплати, розрахунки
Cash proceeds	Грошові надходження
Cash receipts from customers	Надходження коштів від клієнтів
Cash received on account with a discount	Кошти, отримані з урахуванням знижки
Certificate of deposit	Депозитний сертифікат
Changes in accounting policy	Зміни в обліковій політиці
Changes in equity	Зміни у капіталі
Changes in financial position	Зміни фінансового стану
Charge	Плата за послуги або товари; збір
Chief audit executive	Керівник внутрішнього аудиту
Class of assets	Тип активів
Classification	Класифікація
Client's account	Рахунок клієнта
Client's funds	Кошти клієнтів
Closing rate	Валютний курс на звітну дату
Closure	Закриття
Code of Ethics	Кодекс етики
Collateral	Запорука, забезпечення
Collateralization	Закладання
Collusion	Таємна угода
Comfort letter	Рекомендаційний лист
Commercial property	Майно, що використовується для комерційних цілей
Commission	Комісійні, винагорода
Committed costs	Фіксовані (постійні) витрати
Commodity contract	Контракт на постачання товару
Common stock	Звичайні акції
Communication	Подання звітності, інформації (зацікавленим користувачам)
Company income tax	Податок з доходів компаній
Company profit tax	Податок на прибуток підприємств
Comparability	Сумісність
Comparable financial statements	Співставна фінансова звітність
Comparatives	Відносні показники
Compensating balance	Компенсаційний залишок
Compensation	Компенсація (плата)
Competence	Компетенція
Compilation	Підготовка інформації
Compilation engagement	Завдання з підготовки інформації
Completeness	Повнота
Compliance	Відповідність
Component	Компонент, складник, частина, стаття
Compound financial instrument	Комбінований фінансовий інструмент
Comprehensive basis of accounting	Загальні засади бухгалтерського обліку
Computation	Підрахунок
Computer information systems (CIS)	Комп'ютерні інформаційні системи
Computer-assisted audit techniques (CAAT)	Методи аудиту з використанням комп'ютерної техніки (МАК)
Concession (concessionary)	Концесія (концесійний договір)

agreement)	
Condensed (internal) financial reports	Скорочена (внутрішня) фінансова звітність
Confidentiality	Конфіденційність
Confirmation	Підтвердження
Conflict of interest	Конфлікт інтересів
Conservatism	Принцип консерватизму
Consideration	Відшкодування
Consignment	Консигнація
Consistency	Послідовність
Consolidated financial statements	Зведена фінансова звітність
Consolidated group	Група, яка подає зведену звітність
Consolidation	Зведення, консолідація
Construction	Будівництво
Construction contract	Договір на будівництво
Construction costs	Витрати на будівництво
Consulting service	Консалтинг, консультаційні послуги
Contingency	Умовний факт господарської діяльності
Contingent asset	Умовний актив
Contingent gain	Умовний дохід
Contingent liability	Умовне зобов'язання
Contingent loss	Умовний збиток
Contingent rent	Умовна орендна плата
Continuing auditor	Постійний аудитор
Contra account	Контрарахунок
Contributed surplus	Внески до капіталу компанії з боку акціонерів (учасників) та інших осіб, а також емісійний дохід
Contribution from owner	Внесок власника
Control environment	Контрольне середовище
Control of an asset	Контроль за активом
Control of an enterprise	Контроль за підприємством (компанією)
Control procedure	Процедура контролю
Control procedures	Процедура перевірки контролю
Control process	Процес контролю
Control risk	Ризик системи контролю
Control version	Контрольна версія
Controlled entity	Контрольована організація
Controller	Перевіряючий
Controlling entity	Контролююча організація
Conveyance	Передача прав власності
Corporate assets	Корпоративні активи
Corporate governance	Корпоративне управління
Corresponding figures	Відповідні показники
Corroboration	Підтвердження
Cost	Вартість, собівартість, витрати
Cost center	Центр витрат
Cost method	Метод обліку за фактичною вартістю придбання
Cost of acquisition	Витрати придбання
Cost of an investment	Фактична вартість інвестиції
Cost of an item of property, plant	Фактична вартість одиниці основних засобів

and equipment	
Cost of asset acquired in exchange for dissimilar asset	Вартість активу, придбаного в обмін на інший, відмінний від першого, актив
Cost of conversion	Витрати на переробку, витрати на виробництво
Cost of disposal	Витрати на вибуття
Cost of goods available for sale	Фактична вартість товарів для продажу
Cost of goods purchased	Фактична вартість придбаних товарів
Cost of goods sold	Фактична вартість проданих товарів
Cost of inventories	Собівартість запасів
Cost of purchase	Витрати на придбання
Cost of sales	Собівартість продажів
Cost-plus contract	Договір «витрати плюс»
Cost-plus method	Метод «витрати плюс»
Costs and revenues	Витрати та виручка
Credibility	Кредитоспроможність
Credit risk	Кредитний ризик
Creditor	Кредитор, організація, яка кредитує
Critical component	Критичний компонент
Currency risk	Валютний ризик
Current asset	Оборотний актив
Current cost	Поточна вартість, поточні витрати
Current cost approach	Підхід, що базується на поточних витратах
Current cost method	Метод обліку за поточними витратами
Current exchange rate method	Метод обліку за поточним валютним курсом
Current expenditures (revenue expenditures)	Поточні витрати
Current investment	Короткострокова інвестиція
Current liabilities	Короткострокові зобов'язання
Current ratio	Коефіцієнт поточної ліквідності
Current recovery value	Поточна відновна вартість
Current service cost	Вартість поточних послуг
Current tax	Поточні податкові платежі
Current value	Поточна вартість
Customs declaration	Митна декларація Основа для нарахування податків на імпорт
Cutoff (of financial year, of reporting period)	Закриття (фінансового року, звітний період)
Damaged inventories	Пошкоджені запаси
Database	База даних
Date of acquisition	Дата придбання
Debt instruments	Боргові інструменти
Debt securities	Боргові цінні папери
Debtor	Дебітор, боржник
Declare for taxation	Декларувати (надавати інформацію, відомості) для оподаткування
Declining balance method	Метод зменшуваного залишку (амортизація)
Deferred annual accounting	Відстрочена річна фінансова звітність
Deferred compensation	Відстрочена компенсація
Deferred income	Відкладений прибуток
Deferred payment	Відстрочений платіж

Deferred payment terms	Умови відстрочки платежу
Deferred revenue	Відкладена виручка
Deferred tax	Відкладений податок
Deferred tax asset	Відкладені податкові вимоги
Deferred tax expense	Відкладені витрати з податку
Deferred tax income	Відкладене відшкодування податку
Deferred tax liabilities	Відкладені податкові зобов'язання
Depreciable amount	Вартість, що амортизується
Depreciable asset	Амортизований актив
Depreciable basis	База амортизації
Depreciable cost	Амортизовані витрати
Depreciation	Амортизація (основних засобів)
Depreciation charges	Амортизаційні відрахування
Depreciation cost per unit	Витрати на амортизацію з розрахунку на одиницю продукції
Depreciation expense	Амортизаційні витрати
Depreciation schedule	Схема нарахування амортизації
Derecognition	Припинення визнання, списання з балансу
Deviation	Відхилення
Direct acquisition cost	Прямі витрати на придбання Укладання договорів страхування (аквізиційні витрати)
Direct costing	Метод калькуляції за прямими витратами
Direct insurer	Прямий страховик
Direct method of reporting cash flows	Прямий спосіб складання звіту про рух грошових коштів
Direct taxation	Пряме оподаткування
Disclaimer of opinion	Відмова від висловлювання думки
Disclosure	Розкриття інформації
Discontinuing operation	Дія, що припиняється
Discovery	Відкриття (родовища)
Dismantlement costs	Витрати на демонтаж
Disposal	Вибуття
Disposal consideration	Відшкодування при вибутті (продажу)
Disposal of subsidiary	Продаж дочірньої компанії
Disposal proceeds	Надходження від вибуття (активів)
Distribution costs	Витрати на збут продукції
Dividends	Дивіденди
Documentation	Документація
Domestic corporation	Вітчизняна корпорація
Double declining method	Метод подвійного зменшеного залишку
Double taxation	Подвійне оподаткування
Downstream transaction	Операція «згори донизу»
Due care	Повинна ретельність
Earned income	Дохід від трудової діяльності у формі заробітної плати / Дохід від виробничої діяльності
Earned income credit (EIC)	Податкова пільга отримувачам низької заробітної плати
Earnings	Фактичний дохід

Earnings before interest and tax	Прибуток компанії до сплати процентів і податків
Economic benefits	Економічні вигоди
Economic entity	Економічна організація
Economic life	Період ефективного використання
Effective interest method	Метод ефективної ставки відсотка
Effective interest rate	Ефективна ставка відсотка
Effective internal control	Чинний внутрішній контроль
Effective tax rate	Фактична (чинна) податкова ставка
Effectiveness	Ефективність
Efficiency	Продуктивність
Employee benefit	Винагорода працівникам
Ending inventory	Запаси на кінець періоду
End-of-period rate	Ставка (курс) на кінець періоду
Engagement	Аудиторське завдання
Engagement letter	Лист-зобов'язання
Engagement objective	Ціль аудиторського завдання
Engagement work program	Програма аудиторського завдання
Enterprise	Організація
Entitlements method	Метод обліку прав на продукцію
Entity-specific measurement	Специфічна оцінка
Entry	Проведення
Environmental matters	Екологічні питання
Environmental risk	Ризик, пов'язаний із довкіллям
Equipment	Обладнання
Equity	Капітал
Equity compensation benefit	Компенсаційні виплати пайовими інструментами
Equity compensation plan	План компенсаційних виплат пайовими інструментами
Equity instrument	Пайовий інструмент
Equity method	Метод пайової участі
Equity securities	Пайові цінні папери
Error	Помилка
Estimated [useful] life	Термін корисної служби за індивідуальною оцінкою власника
Evaluation	Оцінка
Event	Подія
Events occurring after the balance sheet date	Події після звітної дати
Evidence	Підстава, свідectво
Examination	Перевірка
Exchange difference	Курсова різниця
Exchange rate	Обмінний курс
Execution	Виконання
Existence	Існування
Expected disposals of assets	Очікуване вибуття активів
Expected error	Очікувана помилка
Expected exit value	Очікувана кінцева вартість (вартість виходу)
Expenditure	Витрати
Expenditures carried forward	Витрати, що переносяться на майбутні періоди
Expenses	Витрати

Experience adjustment	Коригування на основі досвіду
Expert	Експерт
Explanatory note	Пояснювальна записка
Explicit discounting computation	Розрахунки на підставі явних методів дисконтування
Exploration permit	Дозвіл на пошуково-розвідувальні роботи
External auditor	Зовнішній аудитор
External confirmation	Зовнішнє підтвердження
External service production	Стороння організація з надання послуг
Extraordinary items	Надзвичайні статті обставин
Extraordinary profit	Прибуток від надзвичайних обставин
Factoring of receivables	Факторинг дебіторської заборгованості
Fair presentation	Об'єктивна вистава
Fair value	Справедлива вартість
Faithful representation	Правдиве (достовірне) подання
Fasb (financial accounting standards board)	Рада зі стандартів фінансової звітності
FIFO method	Метод ФІФО (перший – надходження, перший – вибуття)
Finance costs	Витрати на фінансування
Finance lease	Фінансова оренда
Financial asset	Фінансовий актив
Financial asset or liability held for trading	Фінансовий актив чи зобов'язання, призначене для продажу, торгівлі
Financial forecast	Фінансовий прогноз
Financial institution confirmation request	Запит про підтвердження з фінансової організації
Financial instrument	Фінансовий інструмент
Financial liability	Фінансове зобов'язання
Financial period	Звітний період
Financial position	Фінансове становище
Financial reporting	Фінансова звітність
Financial statements	Фінансова звітність
Financing activities	Фінансова діяльність
Finding costs	Витрати на пошукові роботи
Finished goods	Готова продукція
Firm commitment	Тверда угода, тверде зобов'язання
Fiscal law	Податкове право
Fiscal offence	Порушення податкових правил / законів
Fiscal period	Податковий період
Fixed asset	Основний засіб
Fixed costs	Постійні витрати
Fixed price contract	Договір із фіксованою ціною
Fixed production overheads	Постійні накладні витрати на виробництво
FOB (Free on board) destination	Умови поставки П.Б.Б. у порту призначення
FOB (Free on board) shipping point	Умови поставки П.Б.Б. у порту відвантаження
Foreign currency	Іноземна валюта
Foreign currency loans	Позики та кредити в іноземній валюті
Foreign currency transactions	Операції з іноземною валютою
Foreign entity	Закордонне підприємство
Foreign exchange difference	Курсова різниця

Foreign exchange gain	Позитивна курсова різниця внаслідок зміни величини курсу
Foreign exchange loss	Негативна курсова різниця
Foreign operation	Зарубіжна діяльність, закордонні операції
Foreign source income	Дохід, отриманий за межами країни
Foreign source of income	Зарубіжне джерело доходу
Forgivable loan	Умовно-безповоротна позика
Framework	Концепція (МСФЗ)
Fraud	Шахрайство
Freight costs on purchases	Вартість транспортування при покупці
Freight-in	Транспортні витрати (фрахт) при покупці
Freight-out	Транспортні витрати (фрахт) під час продажу
Full cost accounting	Метод обліку за повними витратами
Fully depreciated asset	Актив із 100% амортизацією
Functional currency (reporting, measurement, presentation)	Функціональна валюта (звітна, базова)
Fundamental error	Фундаментальна помилка
Funding	Фінансування
Funds held for customer	Кошти, які компанія тримає для клієнта
Future economic benefit	Майбутня економічна вигода
GAAP (Generally accepted accounting principles)	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (стандарти ГААП)
GAAS (Generally accepted auditing standards)	Загальноприйняті стандарти аудиторської діяльності
Gain	Дохід
Gain (loss) on sale	Дохід (збиток) від продажу
Gain on disposal	Дохід від вибуття (активу, обладнання тощо)
General controls in computer information systems	Загальні засоби контролю в комп'ютерних інформаційних системах
General disclosure	Основні вимоги до розкриття інформації
General insurance	Загальне страхування
General journal	Журнал обліку операцій
General ledger	Головна бухгалтерська книга
Going concern	Безперервність діяльності
Going concern assumption	Припущення про безперервність діяльності підприємства
Goodwill	Гудвіл
Governance	Управління
Governance process	Процес управління
Government assistance	Державна допомога
Government business enterprise	Державне комерційне підприємство
Government grant	Державна субсидія
Governmental auditing standards	Стандарти аудиту державних установ
Grade	Сортність, якість
Grant related to assets	Субсидія, що відноситься до активів
Grant related to income	Субсидія, що стосується доходу
Gross	Валовий; сукупний; до вирахування витрат і податків
Gross income	Валовий / сукупний дохід
Gross investment in the lease	Валові інвестиції в оренду

Gross margin	Валова маржа
Gross profit	Валовий прибуток
Gross revenue approach (to unit-of-production depreciation)	Метод валових доходів (стосовно нарахування амортизації пропорційно до обсягу продукції)
Gross turnover	Валовий оборот
Historical cost	Початкова вартість, фактична вартість придбання
Historical cost accounting	Облік за первісною вартістю, за фактичною вартістю придбання
Holding company	Холдингова компанія
Identifiable assets and liabilities	Ідентифіковані активи та зобов'язання (що відповідають певним вимогам)
Identifying	Виявлення фактів господарської діяльності; ідентифікація
Income Tax Expense [account]	Рахунок «Витрати з податку на прибуток»
Immaterial (item)	Несуттєва (стаття)
Impairment	Знецінення, зниження вартості
Impairment loss	Збитки від знецінення
Import tax	Податок на імпорт
Import turnover tax	Податок з обороту імпортованих товарів
Impose a duty on goods	Обкладати товари митом
Impose a tax	Вводити податок, обкладати податком
Income	Доходи, зарібок, прибуток від капіталу та праці
Income and expenditure account	Рахунок доходів та витрат
Income distributions to owners	Розподіл прибутку (доходу) між власниками
Income statement	Звіт про прибутки та збитки
Income statement liability method	Метод зобов'язань щодо звіту про прибутки та збитки
Income tax expense	Витрати з податку на прибуток
Income tax liability	Загальна сума податку на прибуток до сплати
Income tax management	Ведення банком податкових справ клієнта
Income tax payable	Кредиторська заборгованість з податку на прибуток
Income tax schedule	Шкала податку на доходи фізичних осіб
Indicated mineral resources (reserves)	Непрямий метод
Indirect method	Індивідуальна звітність (рахунки) компанії
Indirect tax	Непрямий податок
Indirect taxation	Непряме оподаткування
Individual accounts	Індивідуальна звітність (рахунки) компанії
Individual evaluation concept	Принцип індивідуальної оцінки
Individual income tax = personal income tax	Податок на доходи фізичних осіб
Inquiry	Запит
Intangible asset	Нематеріальний актив
Integrated enterprise	Інтегрована компанія
Integrity	Цілісність
Intercompany balances (transactions)	Внутрішньофірмові залишки (операції)
Interest payable	Заборгованість за відсотками
Interest rate implicit in a lease	Розрахункова процентна ставка за договором оренди
Interest rate risk	Ризик ставки відсотка

Interim financial reporting / statements / information	Проміжна фінансова звітність / інформація
Interim period	Проміжний період
Internal audit department	Відділ внутрішнього аудиту
Internal auditing	Внутрішній аудит
Internal auditor	Внутрішній аудитор
Internal control questionnaire	Анкета внутрішнього контролю
Internal control system	Система внутрішнього контролю
Internal control weakness	Нестача внутрішнього контролю
International accounting standards (IAS)	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
International accounting standards board (IASB)	Правління Комітету з міжнародних стандартів Фінансової звітності (Правління КМСФЗ)
International financial reporting standards (IFRS)	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)
International Standards of Auditing	Міжнародні стандарти аудиторської діяльності
Inventories	Запаси
Invest rate risk	Ризик процентної ставки
Investee	Об'єкт інвестицій
Investigation	Розслідування
Investment	Інвестиція, інвестування
Investment activities	Інвестиційна діяльність
Investment object	Об'єкт інвестування
Investment property	Інвестиції в нерухомість
Investment securities	Інвестиційні цінні папери
Investment tax	Податок на інвестиції
Investor	Інвестор
Investor in a joint venture	Інвестор у спільну діяльність
Invoice	Рахунок-фактура
Irregular economy	Види економічної діяльності, що їх не враховує офіційна статистика через ухилення від податків
Item	Стаття, об'єкт
Joint control	Спільний контроль
Joint operating agreement	Угода про спільну діяльність
Joint products	Спільно вироблена продукція
Joint venture	Спільна діяльність
Joint venture agreement	Договір (угода) про спільну діяльність
Jointly controlled entity	Спільно контролювана компанія
Journal	Журнал, обліковий регістр
Just-in-time	Точно в термін
Knowledge of the business	Знання бізнесу
Land tax	Податок на землю
Land value	Вартість землі
Lease	Оренда
Lease term	Термін оренди
Legal merger	Юридичне злиття
Legal obligation	Юридичне зобов'язання
Legal right of set-off	Юридичне право на взаємозалік вимог
Legal title	Право власності
Letter of attorney	Довіреність

Leverage	Економічний важіль, «леверидж»
Liability	Відповідальність
LIFO method	Метод ЛІФО (останній за надходженням, перший за вибуттям)
Limitation on scope	Обмеження обсягу
Liquidity	Ліквідність
Liquidity risk	Ризик ліквідності
Listed company	Компанія, акції якої котируються на біржі Зареєстрована на біржі компанія
Loans and receivables originated by the enterprise	Позики та дебіторська заборгованість, надані компанією
Local rate	Ставка місцевого податку
Local tax	Місцевий податок
Long-term assets	Довгострокові (необоротні) активи
Long-term assets and liabilities	Довгострокові активи та зобов'язання
Long-term employee benefits	Довгострокові зобов'язання щодо виплат працівникам
Long-term investment	Довгострокова інвестиція
Long-term receivables	Довгострокова дебіторська заборгованість
Loss	Збиток
Loss on disposal	Збитки від вибуття (активу, обладнання тощо)
Loss on sale of equipment	Збитки від продажу обладнання
Loss recognition test	Критерій визнання збитків
Main product	Основна продукція
Management	Управління, менеджмент
Management of change	Управління змінами
Management representation letter	Письмова заява керівництва
Management representations	Заяви керівництва
Markdown	Знижуюча складова норми прибутку, знижка
Market risk	Ринковий ризик
Market value	Ринкова вартість
Marketable	Ринковий
Markon	Закладена норма прибутку
Markup	Додаткова норма прибутку, націнка
Matching concept	Концепція співвідношення доходів та витрат
Matching of costs with revenues	Співвідношення витрат та виручки
Material	Істотний
Material inconsistency	Істотна невідповідність
Material misstatement of fact	Істотне спотворення факту
Material weaknesses	Істотні недоліки
Materiality	Істотність
Materiality level	Рівень суттєвості
Measured mineral resources (reserves)	Оцінені запаси (корисних копалин)
Measured reliably	Надійно оцінений
Measurement	Оцінка, вимір
Measurement of change	Оцінка змін
Merchandise inventory	Товарні запаси
Merchandising company	Торгова компанія
Merger	Злиття
Merger accounting	Облік при злитті

Misstatement	Спотворення
Mitigating	Зменшення (компенсація впливу фактору)
Modified auditor's report	Модифікований аудиторський висновок
Monetary assets	Грошові активи
Monetary financial assets and financial liabilities	Грошові фінансові активи та фінансові зобов'язання
Monetary financial instrument	Грошовий фінансовий інструмент
Monetary item	Грошова стаття
Mortgages	Іпотечні кредити
Multy-employer (benefit) plan	Пенсійний план групи роботодавців
Mutual insurer	Компанія взаємного страхування
National practices	Національна практика
National standards	Національні стандарти
Negative assurance	Негативне підтвердження
Negative goodwill	Негативний гудвіл
Net = net profit	Чистий прибуток після сплати податків
Net assets	Чисті активи
Net assets available for benefits	Чисті активи пенсійного плану
Net cash	Чисті кошти
Net cash investment	Чисті грошові інвестиції
Net current assets	Чисті поточні активи
Net deficit	Чистий дефіцит
Net equity	Чистий капітал
Net income	Чистий прибуток
Net interest	Проценти після сплати податків
Net investment in a foreign entity	Чисті інвестиції у закордонне підприємство
Net investment in a lease	Чисті інвестиції в оренду
Net loss	Чистий збиток
Net profit	Чистий прибуток
Net purchases	Чисті покупки
Net realisable value	Можлива чиста вартість продажів
Net revenue approach (to unit-of-production depreciation)	Метод чистого (нетто) доходу (стосовно нарахування амортизації пропорційно до обсягу продукції)
Net salary	«Чиста» сума заробітної плати за вирахуванням податків
Net sales	Чисті продажі
Net selling price	Чиста ціна продажів
Net surplus	Чистий надлишок, профіцит
Net-of-tax earnings	Доходи від основної діяльності після сплати податків
Neutrality	Нейтральність
No entry	Операція не відображається
Non-cash charges and credits	Витрати та надходження у негрошовій формі
Non-cash item	Негрошова стаття
Noncommercial property	Майновий комплекс некомерційного призначення
Noncompliance	Невідповідність
Noncontrolling interest	Неконтрольований інтерес
Non-current	Довгостроковий (необоротний)
Non-current liability	Довгострокове зобов'язання
Non-operating interest	Пасивна пайова участь

Normal capacity of production facilities	Нормальна виробнича потужність
Normal surplus-deficit	Нормальний приріст/збиток від звичайної діяльності
Notes payable	Рахунки до оплати
Notes to the accounts	Примітки до звітності
Notional amount	Умовна сума
Novation/assumption reinsurance	Перестраховування у порядку новації/прийняття зобов'язань
Objectivity	Об'єктивність
Obligating event	Події, що зобов'язують
Obligation	Зобов'язання
Observation	Спостереження
Obsolescence	Моральний знос, старіння
Occurrence	Виникнення
Occurrence risk	Ризик частоти страхових випадків
Off-balance-sheet item	Забалансова стаття
Offset	Взаємозалік
On account	За рахунок
On-balance-sheet item	Балансова стаття
Onerous contract	Обтяжений договір
Opening balance	Початкове сальдо
Operating activity	Операційна діяльність
Operating costs	Операційні витрати
Operating cycle	Операційний цикл
Operating expenses	Операційні витрати
Operating income	Операційний дохід
Operating lease	Операційна оренда
Operating profit	Операційний прибуток
Opinion	Думка
Ordinary activities	Звичайна діяльність
Ordinary share	Звичайна акція
Originated loans and receivables	Сума виданих позик та дебіторської заборгованості
Other auditor	Інший аудитор
Overlift (overtake, overproduction)	Перевиробництво
Owner-occupied property	Об'єкт нерухомості, який використовує власник
Paid in cash	Виплати коштів
Paid-in capital	Сплачений капітал
Par value	Номінальна вартість, паритет
Parent company	Материнська компанія
Partner (of an audit company)	Партнер (аудиторської фірми)
Past service cost	Вартість минулих послуг працівників
Payables	Кредиторська заборгованість
Payments	Платежі
Performance	Результати діяльності
Performance statement	Звіт про результати діяльності
Periodic inventory	Метод періодичного обліку запасів
Periodic system	Система періодичного обліку
Permanent difference	Постійна різниця
Personal	Особистий, персональний
Personal income	Особистий прибуток (дохід)

Personnel	Персонал
Perspective financial information	Прогнозна фінансова інформація
Persuasive	Переконливий
Plant assets (Property, Plant and Equipment), fixed assets	Основні засоби
Plant assets disposals	Вибуття основних засобів
Pledge	Запорука
Pooling of capital (interests)	Об'єднання капіталу (інтересів)
Post balance sheet events	Події після звітної дати
Post-employment benefit	Винагорода після закінчення трудової діяльності
Post-employment benefit plan	План винагород після закінчення трудової діяльності
Potential ordinary share	Потенційні звичайні акції
Practice	Практика
Predecessor auditor	Попередній аудитор
Predetermined application rate	Встановлений заздалегідь курс
Premium deficiency	Недостатність премії
Prepaid assets	Виплати авансом, авансовані кошти
Prepaid expenses	Витрати, здійснені авансом
Prepaid insurance	Витрати майбутніх періодів страхування
Prepaid interest	Витрати на виплату процентів, здійснені авансом
Prepayment	Передплата
Presentation	Подання (інформації)
Presentation and disclosure	Подання та розкриття інформації
Price risk	Ціновий ризик
Primary financial instrument	Базовий фінансовий інструмент
Principal auditor	Головний аудитор
Probabilistic approach	Імовірнісний метод (підхід)
Probable reserves	Імовірні запаси
Proceeds	Надходження
Produce (agricultural)	Сільськогосподарська продукція
Production cost	Виробнича собівартість
Production in kind	Продукція у натуральному виразі
Production-sharing agreement (contract)	Угода (договір) про розподіл продукції
Professional conduct	Професійна поведінка аудитора
Professional services	Професійні послуги
Profit	Прибуток
Profit and loss account	Рахунок прибутків та збитків
Profit before tax	Прибуток до оподаткування
Profit from operations	Прибуток від операцій, прибуток від основної діяльності
Projected unit credit method	Метод прогнозованої умовної одиниці
Projection	Прогнозування
Property and casualty insurance	Страхування майна та страхування від нещасного випадку
Property, plant and equipment	Основні засоби
Proprietor	Підприємець, єдиний власник бізнесу
Proprietorship	Приватне підприємство
Provision	Резерв
Prudence concept	Принцип обережності, консерватизму

Public sector accounting	Облік у державному секторі економіки
Purchase of merchandise on credit	Покупка товарів у кредит
Purchase order	Замовлення на придбання, купівлю
Purchase price	Ціна придбання
Purchase returns and allowances	Повернення та уцінка придбаних товарів
Purchases	Покупки
Qualification	Застереження (аудиторське)
Qualified asset	Кваліфікований актив; актив, який відповідає критеріям
Qualified opinion	Умовно-позитивна думка (думка із застереженнями)
Qualitative	Якісний
Quality control	Контроль якості
Quantitative	Кількісний
Quarrying	Розробка (корисних копалин) відкритим способом
Raw material	Сировина
Realizable cost	Можлива вартість реалізації
Realizable value	Можлива вартість продажу
Realized / unrealized gain	Реалізований/нереалізований прибуток
Reasonable assurance	Достатня впевненість
Reaudit	Повторний аудит
Receivables	Дебіторська заборгованість
Recognition	Визнання
Recognition and measurement	Визнання та оцінка
Recognition criteria	Критерій визнання
Recompletion	Переобладнання свердловини
Reconciliation	Звірка
Recording	Відображення в обліку, запис
Recoverable amount	Сума, що відшкодовується / вартість
Redemption of the long-term loan	Погашення довгострокового кредиту
Related parties	Пов'язані сторони
Related party disclosures	Розкриття інформації про пов'язані сторони
Related party transaction	Операції між пов'язаними сторонами
Related services	Супутні послуги
Relevance	Доречність
Reliability	Надійність
Removal and restoration costs	Витрати на очищення та відновлення території
Rent expense	Витрати на оренду
Repairs expense	Витрати на ремонт
Replacement cost (of an asset)	Витрати на заміну (активу)
Reportable segment	Звітний сегмент
Reporting accountant	Бухгалтер, який складає звітність
Reporting currency	Валюта звітності
Reporting date	Звітна дата
Reporting enterprise	Компанія, що звітує
Reporting on a net basis	Звітність на нетто-основі
Reporting period	Звітний період
Research	Дослідження
Reserves	Резерви
Residual value (Salvage value)	Ліквідаційна вартість
Restatement	Перерахунок

Restoration costs	Витрати на відновлення території
Restructuring	Реструктуризація
Retail method	Метод обліку за роздрібними цінами
Retained earnings	Нерозподілений прибуток
Retirements	Списання (основних засобів)
Retrospective application	Ретроспективне застосування
Return of merchandise	Повернення реалізованих товарів
Return on investment	Дохід на інвестицію
Returns on equity securities (dividends)	Доходи від цінних паперів (дивіденди)
Returns on loans (interest)	Доходи з позик (відсотки)
Revaluation	Переоцінка
Revaluation reserve	Резерв переоцінки
Revaluation surplus	Приріст вартості майна від переоцінки
Revalued amount of an asset	Переоцінена вартість активу
Revenue	Виручка
Reversal of impairment loss	Реверсування (відновлення) збитків від знецінення
Reversal of temporary difference	Реверсування (відновлення) тимчасової різниці
Review engagement	Завдання з огляду
Reward associated with a leased asset	Винагорода, пов'язана з орендою активу
Reward associated with financial asset	Винагорода, пов'язана з фінансовим активом
Risk associated with a leased asset	Ризик, пов'язаний з орендою активу
Risk service contract (agreement)	Контракт із мінімальною гарантією відшкодування (ризиковий)
Salaries expense	Витрати на оплату праці
Salaries payable	Заборгованість з оплати праці
Sale and leaseback transaction	Продаж зі зворотною орендою (лізингом)
Sale of merchandise on credit	Продаж товарів у кредит
Sales	Продажі
Sales discounts	Знижки при продажу
Sales method	Метод продажу
Sales of goods and services	Продаж товарів та послуг
Sales returns and allowances	Повернення та уцінка проданих товарів
Sales revenue	Виторг від продажу
Sample size	Розмір вибірки
Sampling error	Помилка вибірки
Sampling risk	Ризик вибіркового методу
Sampling unit	Елемент вибірки
Schedule of an audit	Розклад / графік аудиторської перевірки
Scope limitation	Обмеження обсягу
Scope of an audit	Обсяг аудиту
Second request	Повторний запит
Section	Секція
Securities held for resale	Цінні папери для перепродажу
Segment assets	Активи сегменту
Segment expense	Витрати сегменту
Segment information	Інформація щодо сегментів
Segment result	Результат сегменту

Segment revenue	Виторг сегменту
Self-employment tax	Податок на доходи підприємця
Selling costs	Витрати на збут (продаж)
Selling expenses	Комерційні витрати (витрати на продаж)
Service assets	Допоміжні активи
Service revenue	Виторг від реалізації послуг
Set-off	Залік
Settle net	Здійснити залік зустрічних вимог
Settlement	Врегулювання, погашення
Settlement date	Дата розрахунків
Settlement of employee benefit obligations	Розрахунок за зобов'язаннями пенсійного плану
Settlement value	Вартість погашення
Severance tax	Податок на видобуті корисні копалини
Severity risk	Ризик розміру страхового відшкодування
Share capital	Акціонерний капітал
Share premium	Емісійний дохід, премія на акцію
Shareholders' equity (interests)	Власний капітал
Short-term employee benefit	Короткострокова винагорода працівникам
Significance	Значимість
Significant influence	Значний вплив
Single tax	Єдиний (земельний) податок
Single-premium contract	Договір із одноразовою сплатою страхової премії
Small entity	Мале підприємство
Social insurance tax	Податок на соціальне страхування
Solvency	Платоспроможність
Special purpose auditor's report	Звіт аудитора за спеціальним завданням
Specific identification method	Спеціальний ідентифікаційний метод
Standard cost	Нормативна собівартість, витрати
Standard measure of oil and gas reserves	Нормативна оцінка запасів нафти та газу
State (employee benefit) plan	План Державний (пенсійний) план
Statement of cash flows	Звіт про рух грошових коштів
Statistical sampling	Статистична вибірка
Statutory	Встановлений законом
Stock	Запас, фонд, постачати, мати у запасі
Stock	Цінний папір
Stock count	Інвентаризація
Stock exchange	Фондова біржа
Stockholder	Акціонер
Stockholder-owned insurer	Акціонерна страхова компанія
Straight-line (depreciation) method	Лінійний метод (амортизації)
Straight-line depreciation	Метод рівномірного нарахування зносу
Stratification	Стратифікація
Subsidiary	Дочірня компанія
Substance over form	Пріоритет змісту над формою
Substantiated	Підтверджений доказами
Substantive procedure	Процедура перевірки за сутністю
Sufficiency	Достатність
Summarized financial statements	Інтегрована фінансова звітність

Sum-of-the-year-digits (depreciation) method	Метод амортизації за сумою числа років терміну корисного використання
Supervision	Безпосередній контроль
Supplier	Постачальник
Supplies	Матеріали
Supreme audit institution	Вищий орган аудиту
Surplus	Надлишок, профіцит
Tangible asset = tangible property	Матеріальні активи
Tax adviser	Консультант з питань оподаткування
Tax allocation	Розподіл податків
Tax base of asset or liability	Податкова база активу чи зобов'язання
Tax code	Податковий кодекс
Tax collection	Стягнення податків
Tax expense	Витрати з податку
Tax law = tax[ation] legislation	Податкове законодавство
Tax lawyer	Юрист, що консультує з питань оподаткування
Tax liability	Податкове зобов'язання
Tax loss	Податковий збиток
Tax loss carryback	Перенесення податкових збитків за минулий період
Tax loss carryforward	Податкові збитки, перенесені на майбутні періоди
Tax on income	Податок на прибуток
Tax payment	Сплата податків
Tax payment date	Термін податкового платежу
Taxable amount	Сума, що підлягає оподаткуванню
Taxable capacity	Податкова спроможність
Taxable profit	Прибуток до оподаткування
Taxable temporary difference	Оподатковувана тимчасова різниця
Taxes payable	Заборгованість за податками
Temporal method	Тимчасовий метод
Temporary / timing difference	Тимчасова різниця
Temporary investments	Короткострокові інвестиції
Termination benefit	Вихідна допомога
Test count	Контрольний підрахунок
Tests of control	Тести контролю
Timeliness	Свочасність
Title to assets	Право власності на активи
Tolerable error	Припустима помилка
Tolerable misstatement	Допустиме спотворення
Total operating expenses	Загальна величина операційних витрат
Trade date	Дата укладання угоди
Trade liability	Заборгованість перед постачальниками та підприємцями
Trade receivable	Заборгованість покупців та замовників
Trading securities	Цінні папери для продажу
Transaction	Угода
Transaction costs	Витрати на угоду
Transaction-based accounting	Облік за транзакціями /облік на основі угод
Treasury stock	Власні викуплені акції (частки)
Trend analysis	Аналіз тенденцій

Trial balance	Пробний (перевірочний) баланс
True and fair view / fair presentation	Достовірне та об'єктивне уявлення
Trust activities	Операції довірчого управління
Trustee	Довірчий керуючий
Turnover	Оборот
Uncertainty	Невизначеність
Underlift (undertake)	Недостатній видобуток (недобір)
Underlying	Базовий
Understandability	Зрозумілість
Underwriter	Андеррайтер
Undeveloped reserves	Неосвоені запаси
Undivided interest	Неподільна пайова участь
Unearned finance income	Незароблений фінансовий дохід
Unearned premium	Незароблена премія (РНП – резерв незаробленої премії)
Unearned rent	Орендна плата, отримана авансом
Unearned revenue	Незароблені доходи (доходи майбутніх періодів)
Unevaluated preproduction costs	Неоцінені передексплуатаційні витрати
Unexpired premium	Премія за короткий період страхування
Unit	Одиниця (продукції)
Unit cost	Собівартість одиниці продукції
Unit of account	Одиниця обліку
Uniting of interests	Об'єднання інтересів
Unit-of-production method	Списання вартості пропорційно до обсягу виробництва продукції
Units of activity	Обсяг продукції
Units-of-activity method	Метод списання пропорційно до обсягу продукції
Universal life contract	Договір універсального страхування життя
Unqualified opinion	Безумовно-позитивна думка
Useful life	Термін корисного використання
Valuation	Оцінка
Value at risk	Вартість ризику
Value in use	Цінність від використання
Value in use concept	Концепція цінності від використання
Value-added /value added tax (VAT; V.A.T.)	Податок на додану вартість
Variable contract	Договір страхування зі змінною сумою
Variable costs	Змінні витрати
Variable production overheads	Змінні виробничі накладні витрати
Wages payable	Заборгованість з оплати праці
Walk-through test	Наскрізна перевірка
Weighted average cost	Середньозважена вартість
Weighted average cost method	Метод середньозваженої вартості
Work in progress	Незавершене виробництво
Working capital	Оборотні засоби
Working papers	Робочі документи
Write-off	Списання
Write-up	Підвищення вартості
Zero-balance models (cost recovery basis)	Модель нульового залишку (на основі покриття витрат)

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ТА ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ

НОРМАТИВНІ ТА ЗАКОНОДАВЧІ ДОКУМЕНТИ

1. Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради Про внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС "Щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації великими підприємствами та групами". *Вісник МСФЗ: Світовий досвід. Українська практика* : веб-сайт. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125. (дата звернення: 15.06.2021).
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/06/prilozhenie_1 - RU IFRS 09 GVT 2011.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/06/prilozhenie_1_-_RU_IFRS_09_GVT_2011.pdf) (дата звернення: 15.06.2021).
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 15.06.2021).
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 15.06.2021).
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 17 «Страхові контракти» : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS17%20ukr_AH.pdf (дата звернення: 15.06.2021).
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 4 Страхові контракти : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-04_ukr_2016.pdf. (дата звернення: 15.06.2021).
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/307-international-financial-reporting-standards-archive>. (дата звернення: 15.06.2021).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 12.06.2021).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : затв. наказом М-ва фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 12.06.2021).
 10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.06.2021).
 11. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04 лип. 2002 р. № 40-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text> (дата звернення: 12.06.2021).

НАВЧАЛЬНА ТА НАУКОВА ЛІТЕРАТУРА

12. Безверхий К.В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 9-14.
13. Бетге Йорг. Балансоведение / пер. с нем.; научн. ред. В.Д. Новодворский. Москва : Бухгалтерский учёт, 2000. 454 с.
14. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 3 (7). С. 122–128.
15. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 256 с.
16. Бондар М.І. Концептуальні підходи до розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2010 р. Київ : КНЕУ, 2010. С. 21-24.
17. Бонк М. Трансформація фінансової звітності з точки зору теорії і практики – основні напрямки змін в ХХІ столітті. *Журнал європейської економіки*. 2016. Т. 15, № 3. С. 344-357. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jee_2016_15_3_9 (дата звернення: 15.06.2021).
18. Боярко І. М. Стратегічно орієнтована система обліку як прояв синергетичного розвитку господарського обліку. *Облік і фінанси*. 2015. № 3 (69). С. 8–13.
19. Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого*

- економічного розвитку: матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 25 листоп. 2015 р. Луцьк: ЛНТУ, 2015. С. 10-13.
20. Бухгалтерський облік та регламентування інформаційного забезпечення підприємницької діяльності: навч. посіб. / за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький: ПА «Євгенія плюс», 2017. 344с. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/7358> (дата звернення: 16.06.2021).
 21. Вакун О., Зарудна Н., Фурса Т. Парадигма стратегічного обліку. *Галицький економічний вісник*. Т. : ТНТУ, 2020. № 67, т. 6. С. 67–78. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/34224> (дата звернення: 15.06.2021).
 22. Валуєв Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монографія. Одесса : Пальмира, 2012. 216 с.
 23. Галак К.І. Облік витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ, 2019. 23 с.
 24. Гоголь Т. А. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2012. №2. С. 151-158.
 25. Гоголь Т. Аналіз розвитку спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 7. С. 10-19. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_7_3 (дата звернення: 15.06.2021).
 26. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ : Центр учбов. л-ри, 2007. 522 с.
 27. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє. *Бухгалтерія*. 2005. № 29. С. 11-13.
 28. Голов С.Ф. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 8. С. 3-9.
 29. Гофман Г.А. Очерки развития форм бухгалтерского учёта. М.: Финансы, 1966. 122 с.
 30. Григоренко О.С. Облікове забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ, 2018. 24 с.
 31. Дрозд І.К. Інформаційні технології як фактор удосконалення облікових процесів. *«Незалежний аудитор»*. 2013. № 4. С. 2-11.

32. Дрозд І.К., Чечуліна О.О. Бухгалтерський облік та внутрішній державний аудит за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ : УАЗБА, 2009. Ч. II. 312 с.
33. Дуглас Н. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А.Н. Нестеренко. Москва : Фонд экономической книги "Начала", 1997. 180 с.
34. Єрешко Ю.О. Аберації парадигми сталого розвитку. *Вчені записки університету «КРОК». Серія : Економіка*. 2021. Вип. 1. С. 131-136. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzduk_2021_1_15 (дата звернення: 15.06.2021).
35. Єршова Н.Ю. Роль обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами промислових підприємств. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 214-219.
36. Єршова Н.Ю. Стратегічний управлінський облік в інноваційній економіці : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2019. 37 с.
37. Жук В.М. Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 36–39. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/konceptualni-pidhodi-virishennya-poverhnevih-ta-glibinnih-problem-obliku-innovaciynoi-diyalnosti-1214.html> (дата звернення: 15.06.2021)
38. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. Збірник наукових праць. Луцьк : ЛНТУ, 2009. Вип. 6(24). С. 171-182.
39. Жук В.М., Мельник К. П. Система звітно-облікового забезпечення управління: минуле й майбутнє. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 107-116. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2019_4_15 (дата звернення: 15.06.2021).
40. Камінська Т.Г., Костенко О.М. Фінансова звітність: обліково-інформаційне обґрунтування гармонізації і використання. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5984> (дата звернення: 15.06.2021).
41. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2011. 39 с. URL:

- <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1107/Kantaeva.pdf?sequence=1> (дата звернення: 15.06.2021)
42. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : Зб. тез та виступів II Міжнар. наук. -практ. конф. Київ : ННЦ ІАЕ, 2006. - С. 9-18.
 43. Ковалёв В.В. Финансовый учёт и анализ: концептуальные основы. Москва : Финансы и статистика, 2004. 720 с.
 44. Комерціалізація інновацій : монографія / за ред. д.е.н., проф. С.М. Ілляшенка, д.е.н., доц. О.А. Біловодської. Суми : Триторія, 2020. 264 с.
 45. Кононенко Л.В., Назарова Г.Б., Куц В.І. Трансформація форм бухгалтерського обліку в умовах розвитку digital-технологій. *Економічний простір* : Збірник наукових праць. 2021. № 168. С. 132-137. URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/869/843> (дата звернення: 15.06.2021).
 46. Кононенко Л.В., Сисоліна Н.П., Чумаченко О.С. Звітність підприємств в умовах сталого розвитку: сучасний стан, проблеми, перспективи, інформаційне забезпечення. *Наукові праці Центральноукраїнського національного технічного університету. Сер. Економічні науки*. 2021. № 6 (39). С. 179-186.
 47. Кононенко Л.В., Юрченко О.В. Нефінансова (соціальна) звітність підприємств та цілі сталого розвитку. *Advances in Technology and Science. Abstracts of XII International Scientific and Practical Conference*. Berlin, Germany 2021. URL: https://books.google.com.ua/books?hl=ru&lr=&id=6RUIEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA62&ots=_yDWBbEu-Y&sig=WU85eNQ0brTXF6y_9s2Gb5UKyBA&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 15.06.2021).
 48. Кононенко Л.В., Юрченко О.В. Социальная составляющая интегрированной отчетности. *The VIII International Science Conference «Problems and tasks of modernity and approaches to their solution»*, March 02–05. 2021. Tokyo, Japan. P. 43–45. URL: https://books.google.com.ua/books?hl=en&lr=&id=4AAiEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA43&dq=info:BTmBRmHADt0J:scholar.google.com&ots=3O4pZOB0i_&sig=3Z1U_URdOiu7sjAmiDls_8yMn4A&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 15.06.2021).
 49. Корягін М.В. Бухгалтерська звітність та її трансформація. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 4. С. 38-49. URL:

<http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/3553/1/7.pdf>
(дата звернення: 15.06.2021)

50. Корягін М.В. Коригування фінансової звітності для потреб оцінки вартості підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 90-95. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vlca_ekon_2014_44_20.pdf (дата звернення: 15.06.2021).
51. Корягін М.В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ТОВ «НВП «Інтерсервіс», 2012. 261с.
52. Корягін М.В., Куцик П.О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів: ЛКА, 2015. 239 с.
53. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.
54. Коюда П. М., Шейко І. А. Ефективність інноваційної діяльності підприємств: теорія та практика : монографія. Харків: Компанія СМІТ, 2013. 332 с. URL: http://www.nas.gov.ua/siaz/Ways_of_development_of_Ukrainian_sciences/article/14038.036.pdf (дата звернення: 05.12.2020).
55. Круп'як І.Й. Теоретичні домінанти сталого економічного розвитку держави. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8419> (дата звернення: 15.06.2021).
56. Крупка Я., Кузь І. Моделювання систем та процедур бухгалтерського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2013. №3. С. 62-68. URL: <http://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/519> (дата звернення: 15.06.2021).
57. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 5. С. 11-18.
58. Крупка Я.Д., Питель С.В., Мельничук І.В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і доповн. Тернопіль : Крок, 2017. 264 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/27984>. (дата звернення: 17.06.2021).
59. Крячко В.Г., Юрченко О.В. Інформаційне забезпечення управління екологічною та соціальною діяльністю. *Business Management, Economics and Social Sciences : Collection of scientific articles*. Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. Р. 129-133. URL: <http://conferencii.com/files/archive/2019-10.pdf> (дата звернення: 15.06.2021).

60. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. К : КНЕУ, 2001. 334 с.
61. Кузнецова С. А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект. *Основы экономики, управления и права*. 2013. № 6 (12). С. 42 – 46.
62. Кузь В.І. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті сучасних тенденцій розвитку теорії та практики менеджменту. *Менеджмент суб'єктів господарювання: проблеми та перспективи розвитку* : збірник матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. Житомир: ЖДТУ, 2014. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1826/230.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 15.06.2021).
63. Кун Т.С. Структура научных революций. Перевод с английского И.З. Налетова. Москва, 1975. URL: <http://www.psylib.ukrweb.net/books/kunts01/index.htm> (дата звернення: 11.06.2021).
64. Кундря-Висоцька О.П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3 (53). С. 137–139.
65. Кучеренко Т.Є., Ратушна О.П., Мельник Л.Ю. Облік фінансування інноваційної діяльності підприємства. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 35-43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_1_7. (дата звернення: 15.06.2021).
66. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційнокомунікативна система: конструктивний підхід. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3(57). С. 76 – 78.
67. Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ. Москва : Центр гуманитарных технологий, 1995. URL: <https://gtmarket.ru/library/basis/4369/4373#contents> (дата звернення: 15.06.2021).
68. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2017. 204 с.
69. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
70. Легенчук С.Ф. От парадигм Т.С. Куна – к научно-исследовательским программам И. Лакатоса: отечественные особенности и перспективы применения концепций философии науки в бухгалтерском учете. *Аудит и финансовый анализ*. 2009. № 6. URL:

<https://auditfin.com/fin/2009/6/Legencuk/Legencuk%20.pdf> (дата звернення: 15.06.2021).

71. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.
72. Ловінська Л.Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 33-40.
73. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія. Херсон : Гринь Д.С., 2012. 400 с.
74. Магопєць О.А. Податкові інструменти стимулювання інноваційної діяльності суб'єктів господарювання. *Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., 11 квіт. 2018 р. Кропивницький, 2018. С. 25-26.
75. Магопєць, О.А. Структурологічна модель формування соціальної політики. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки* : зб. наук. пр. 2016. Вип. 29. С. 29-35.
76. Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Санкт-Петербург, 1998. 305 с.
77. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.
78. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наук. доповідь. Житомир : ЖДТУ, 2006. 84 с.
79. Международные принципы управленческого учета : веб-сайт. URL: https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf. (дата звернення: 15.06.2021).
80. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія. К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.
81. Муравський В.В. Регістри, форми обліку та комп'ютерно-комунікаційні технології. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 32. С. 231-239. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2017_32_25 (дата звернення: 12.06.2021).

82. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
83. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса : монография / пер. с нем. / под. ред. проф. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2003. 416 с.
84. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*. 2005. № 3. С. 45-48.
85. Пальчук О. Інноваційна діяльність як об'єкт обліку та облікової політики. *Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ* : матеріали міжнародної науково-практичної онлайн-конференції, 20 травня 2021 р. Чернівці : Технодрук, 2021. С. 206-210. URL: http://www.chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/konf_20_05_2021.pdf (дата звернення: 12.06.2021).
86. Пальчук О.В., Гай О.М. Проблеми ідентифікації об'єктів облікового забезпечення інноваційної діяльності. *Бізнес навігатор*. 2021. Випуск №1 (62). С. 130-135. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2021/62_2021/24.pdf (дата звернення: 12.06.2021).
87. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій : монографія. Полтава : ПУЕТ, 2021. 410 с. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/11475> (дата звернення: 12.06.2021).
88. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.
89. Пилипенко А.А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2010. №3(53) ч.2. С. 196-200. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66838> (дата звернення: 12.06.2021).
90. Попівняк Ю.М. Технологія блокчейн у бухгалтерському обліку й аудиті: сучасний стан, можливості та перспективи застосування. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. Вип. 3(89). С. 138-144. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2019-3\(89\)-137-144](https://doi.org/10.26642/ema-2019-3(89)-137-144) (дата звернення: 13.06.2021).
91. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : монографія / за заг.

- ред. проф. Вериги Ю.А., доц. Ночовної Ю.О. Полтава : ПУЕТ, 2014. 333с.
92. Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR> : веб-сайт Всесвітньої організації професійних бухгалтерів. URL: проект міжнародного формату інтегрованої звітності <ir> <https://www.accaglobal.com> > dam > ua > dis (дата звернення: 12.06.2021).
 93. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
 94. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 152 с.
 95. Пушкар М.С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Картбланш, 2002. 157 с.
 96. Рета М.В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку. *Бізнес Інформ*. 2014. № 10. С. 287-293.
 97. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 242 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/158807115.pdf> (дата звернення: 12.06.2021).
 98. *С. Подолінський, В. Вернадський, М. Руденко —подвижники природничих засад економічного мислення і господарювання : тези Круглого столу.* Київ, 2020. 71 с. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/34807/20-5636_%D0%95%D0%92.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 15.06.2021).
 99. Савченко В. М., Колос Н. М. Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18(2). С. 23-26.
 100. Савченко В.М. Тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку в аграрній сфері. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2005. Вип. 7, ч. І. С. 209-214.
 101. Савченко В.М., Смірнова І.В., Смірнова Н.В. Розвиток локальних облікових теорій на прикладі теорії управлінського обліку аграрних підприємств. *Наукові праці Центральноукраїнського національного технічного університету. Економічні науки*. 2021. Вип. 6(39). 197-210.
 102. Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в*

- Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 722. С. 236–241.
103. Сидорова М.И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 27. С. 18-25.
104. Словник іншомовних слів : веб-сайт. URL: <https://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/u/book/sis.pl?Qry=%D4%EE%F0%EC%E0> (дата звернення: 12.06.2021).
105. Сломчинська С.О. Облік та аналіз інвестиційної нерухомості підприємств торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ, 2019. 24 с.
106. Смірнова І.В., Смірнова Н.В. Національні та міжнародні стандарти обліку для державного сектору: особливості застосування. *Наукові праці Центральноукраїнського національного технічного університету. Економічні науки*. 2018. Вип. 32. С. 164-177.
107. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней : Учебн. пособие для вузов. Москва : Аудит. ЮНИТИ, 1996. 638 с.
108. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 2003. 272 с.
109. Сопко В.В. Бухгалтерський облік – засади побудови. *Наукові праці Кіровоградського держ. техн. ун-ту. Економічні науки*. 2002. Вип. 3. С. 8-20.
110. Столярчук Н.М. Об'єкти обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності. *Економіка АПК*. 2018. №7. С. 55-63. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2018_7_8 (дата звернення: 12.06.2021).
111. Столярчук Н.М. Облік комерційного використання інноваційної продукції. *Облік і фінанси*. 2015. №3 (69). С. 55-61. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_3_10. (дата звернення: 13.06.2021).
112. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / за ред. проф. Б. І. Валуєва. Одеса : Принт Майстер, 2001. 256 с.
113. Тичук Т.О. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку (на прикладі підприємств торгівлі) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ, 2020. 24 с.
114. Тоффлер О. Третя хвиля / переклад з англ. А. Євса. Київ : Всесвіт, 2000. 480 с.
115. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / пер. с англ. / под ред. А. Д. Шеремет. Москва : ФБК-Пресс, 2004. 198 с.
116. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.

117. Форуми для передплатників «*Все про бухгалтерський облік*» : веб-сайт. URL: <http://vobu.ua/ukr/subscribers> (дата звернення: 12.06.2021).
118. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2000. 576 с.
119. Хомин П. Адитивний та процедурний підходи та еклектика їх тлумачення за теорією бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 7. С. 22-28.
120. Хомин П. Вади форм бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 12. С. 44-50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_12_6 (дата звернення: 12.06.2021).
121. Хомин П.Я. Алоніми в обліковій теорії як елемент алокацій. *Облік і фінанси АПК, наука, бухгалтерський портал* : веб-сайт. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/alonimi-v-oblikoviy-teorii-yak-element-alokuciy.html> (дата звернення: 12.06.2021).
122. Хомин П.Я. Парадигмы и контрверсии в бухгалтерском учете (попытка консеквентного анализа) : монографія. Тернополь : Экономическая мысль, 2007. 299 с.
123. Чумак О.В., Юрченко О.В. Теоретичні засади управління соціальними витратами аграрних підприємств. *Trends in the development of modern scientific thought* : Abstracts of X International Scientific and Practical Conference. Vancouver, Canada, 2020. Р. 189-192. URL: https://books.google.com.ua/books?hl=en&lr=&id=NwgLEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA189&dq=info:WS7HonAgvZIJ:scholar.google.com&ots=IVSetMNeJy&sig=28Bfqccz_EKl8h-mIM0J6ylPHPs&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 12.06.2021).
124. Шайкан А.В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі. *Незалежний аудитор*. 2012. №1. С. 38-49. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_met a&C21COM=S&2_S21P03=FILEA=&2_S21STR=Na_2012_1_6 (дата звернення: 13.06.2021).
125. Шалімова Н.С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту. *Технологический аудит и резервы производства*. 2015. № 6(5). - С. 25-31. - URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_6%285%29__6 (дата звернення: 13.06.2021).

126. Шалімова Н.С. Соціальна відповідальність в контексті сприяння розвитку людських ресурсів (регіональний аспект). *Корпоративна соціально-екологічна відповідальність та партнерство стейкхолдерів задля сталого розвитку* : монографія / за заг. ред. І.О. Макаренко. Суми : СумДУ, 2020. С. 196-213.
127. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: новые методы увеличения конкурентоспособности. Санкт-Петербург : Бизнес Микро, 1999. 288 с.
128. Шваб Клаус Технологии Четвертой промышленной революции / перевод с английского. Москва : Эксмо, 2018. 320 с.
129. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: проблеми теорії, організації, методології : монографія. Київ : КДТЕУ, 1998. 371 с.
130. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2009. 632 с.
131. Шматковська Т. До проблематики впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 5 (237). С. 202-214.
132. Юрченко О.В. Проблеми управління соціальними витратами підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18. Ч.ІІ. С. 264-271.
133. Янчев А.В. Електронне документування: теорія, методологія, практика : монографія. Харків : ХДУХТ, 2015. 361 с.
134. Яремко І.Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 691. С. 246–252.
135. Adams, S. (2011). Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector. *Australian Accounting Review*, Vol. 21, Issue 3, 292- 301.
136. Barannyk, L., Dobrovolska, O., Taranenko, V., Koriahina T. & Rybalchenko, L. (2021). Personal Income Tax as a Tool for Implementing State Social Policy. *Investment Management and Financial Innovations*, 18(2), 287-297. URL: <https://www.businessperspectives.org/index.php/journals/investment-management-and-financial-innovations/issue-381/personal-income->

- tax-as-a-tool-for-implementing-state-social-policy (дата звернення: 15.06.2021).
137. Buckley, J.W. (1968). Methodology in Accounting Theory. *The accounting review*, April, 274-283.
 138. Haloush, H. A., Alshurafat, H., & Alhusban, A. A. A. (2021). Auditors' Civil Liability towards Clients under the Jordanian Law: Legal and Auditing Perspectives. *Journal of Governance & Regulation*, 10(1), 42-48. URL: <https://doi.org/10.22495/jgrv10i1art5> (дата звернення: 15.06.2021).
 139. International Financial Reporting Standards : website. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. (дата звернення: 15.06.2021).
 140. Kaspina, R.G. (2015). Cash Flow Forecasting as an Element of Integrated Reporting: An Empirical Study. *Asian Social Science*, 11, Vol. 11, 89-94.
 141. Khaustova, Y., Durmanov, A., Dubinina, M., Yurchenko, O., & Cherkesova, E. (2020). Quality of Strategic Business Management in the Aspect of Growing the Role of Intellectual Capital. *Academy of Strategic Management Journal*, Vol. 19, Issue 5, 1-5.
 142. Kothari, S.P. (2010). Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, 246-286.
 143. Leuz, C. (2005). Firms' Capital Allocation Choices, Information Quality, and the Cost Of Capital. *Website of the SSRN's eLibrary*. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=495363 (дата звернення: 29.05.2021).
 144. Palchuk O., Kononenko L., Mytsenko V. Information Support of Innovation Management in the Accounting System. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2020. Вип. 4 (37). С. 228-235. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4\(37\)/23.pdf](http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4(37)/23.pdf) (дата звернення: 29.05.2021).
 145. Palchuk O.V., Gai O.M. Accounting Policy and Its Role in the Formation of Information Support Of Innovation Activity Management. *Інноваційна економіка*. 2021. № 1-2. С. 166-173. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/734/807> (дата звернення: 29.05.2021).
 146. Porwal, L.S. (1990). *Accounting Theory, an Introduction*. New Delhi: Tata McGraw Hill.
 147. Rixon, D. (2012). Accountability Legislation: Implications For Financial and Performance Reporting. *Journal of Governance and*

- Regulation*, 1(1), 25-35. URL: https://doi.org/10.22495/jgr_v1_i1_p3 (дата звернення: 15.06.2021).
148. Savchenko V., & Gai, O. (2020). Information Providing of Financial Management of Small Enterprises. *Journal of Social Research & Behavioral Sciences*, Vol. 10, 03, 30-33. URL: <https://zenodo.org/record/4532368#.YIA5Vej7RPZ> (дата звернення: 12.06.2021).
 149. Savchenko V., Gai O., Yurchenko O. Accounting Theories and Their Impacts on the Establishment and Development of the Modern Accounting Paradigm. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2020. Вип. 4(37). С. 251-258. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/archive/4\(37\)/37_Savchenko.html](http://economics.kntu.kr.ua/archive/4(37)/37_Savchenko.html) (дата звернення: 15.06.2021).
 150. Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York, NY: Simon and Schuster.
 151. Simmonds, K. (1989). *Strategic management accounting: the emerging paradigm*. URL: <https://www.london.edu/faculty-and-research/academic-research/strategic-management-accounting-the-emerging-paradigm#>. (дата звернення: 15.06.2021).
 152. Statements on Management Accounting : website of the Institute of Management Accountants. URL: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/statements-on-management-accounting?s-sopc=1> (дата звернення: 12.06.2021).
 153. Sutton D. (2011). Twentieth Century Academic Accounting's Role in the Failure to Develop a Coherent Theory of Accounting. *Website of the SSRN's eLibrary*. URL: <http://ssrn.com/abstract=1761660>. (дата звернення: 15.06.2021).
 154. Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century. (2011). IIRC. URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/06/Discussion-Paper-Summary1.pdf>. (дата звернення: 15.06.2021).
 155. Watts, R.L. (1978). Towards A Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, Vol. LIII, 1. 112-134.
 156. Zeff, S.A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, 2, 89-131.
 157. Zhuravka, F. (2017). Problem Aspects of Transformation in Financial Reporting Of Business Entities in Ukraine. *Geopolitics under Globalization*, 1(1), 36-44. URL: <https://www.businessperspectives.org/index.php/journals/geopolitics->

under-globalization-2/issue-263/problem-aspects-of-transformation-in-financial-reporting-of-business-entities-in-ukraine (дата звернення: 15.06.2021).

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ

№	Рекомендовані сайти	Зміст матеріалів
1	http://search.ligazakon.ua	База нормативно-правових актів, аналітика та консультація з ведення бухгалтерського обліку.
2	https://i.factor.ua/journals/buh911/about/	Електронне видання журналу «Бухгалтер 911».
3	http://dspace.kntu.kr.ua/	Електронний ресурс розміщення в цифровому репозитарії Центральноукраїнського національного технічного університету.
4	http://www.buh-galter.info	Інформаційно-аналітичний портал бухгалтерського обліку в Україні. Статі з бухгалтерського та податкового обліку, довідкова інформація, нормативні документи.
5	http://library.kntu.kr.ua/	Наукова бібліотека Центральноукраїнського національного технічного університету [Електронний ресурс].
6	http://www.nbuv.gov.ua/portal/	Наукова періодика України (доступ до повних текстів 2846 журналів та збірників наукових праць). Ресурс Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського.
7	http://library.kntu.kr.ua/dostup.html	наукометричні бази даних SCOPUS, Springer Nature для викладачів та здобувачів ЦНТУ.

8	https://tax.gov.ua/	Офіційний сайт Державної податкової служби України. Податкове законодавство, узагальнюючі консультації, анонс подій.
9	https://ztu.edu.ua/ua/science/sp_academic_council-D1405201.php	Сайт Державного університету Житомирська політехніка. Бібліотека докторських дисертацій.
10	http://kazna.ucoz.ua	Сайт для бюджетних установ України. Нормативно законодавча база, бланки бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консультації з проблем обліку.
11	https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scientific_council/d-26.006.06/06_zahischni-dis/09_doc_dis	Сайт Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана. Бібліотека докторських дисертацій.
12	https://knute.edu.ua/blog/read/?pid=6802&uk	Сайт Київського національного торговельно-економічного університету. Бібліотека докторських дисертацій.
13	https://www.msp.gov.ua/content/perelik-direktiv-es-ta-zviti-minsocpolitiki-pro-ih-vikonannya.html?PrintVersion	Сайт Мінсоцполітики. Перелік директив ЄС та звіти Мінсоцполітики про їх виконання.
14	http://www.iae.org.ua/training/d2635002/mac02.html	Сайт Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки». Бібліотека докторських дисертацій.