РОЗВИТОК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ

РОЗВИТОК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ

Колективна монографія

За редакцією проф. Петра Куцика
та проф. Любомира Пилипенка

Львів
Растр-7
2019

УДК 657.01:658.14:338.2
Р 64

Рецензенти:

Алєксєєв І.В., д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка»;

Редченко К.І., д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету;

Штангрет А.М., д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і оподаткування Української академії друкарства.

Рекомендувала
Вчена рада Львівського торговельно-економічного університету
(Протокол № 1 від 30.08.2019 р.)

Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств : колективна монографія / За ред. проф. Куцика П.О. та проф. Пилипенка Л.М. – Львів: Растр-7, 2019. – 309 с.

ISBN 978-617-7726-81-3

В монографії розкрито існуючі проблеми обліково-аналітичного забезпечення сучасних систем управління підприємствами, проаналізовано тенденції розвитку концептуально-методологічних засад та прикладних аспектів інформаційно-аналітичних систем. Наведено критичну оцінку теперішніх підходів до удосконалення обліково-звітних систем у контексті управлінських парадигм. Проаналізовано проблемні аспекти бухгалтерської освіти та наведено результати ретроспективного аналізу фахової підготовки.

Для науковців, аспірантів, магістрів, викладачів економічних дисциплін, бухгалтерів-практиків, аудиторів.

УДК 657.01:658.14:338.2

© Колектив авторів, 2019
© Растр-7, 2019

ISBN 978-617-7726-81-3

ЗМІСТ

Вступ		5
Розділ 1.	**Історичні аспекти розвитку інституту бухгалтерського обліку**	6
1.1.	Яремко І.Й., Лемішовська О.С. Система підготовки фахівців з бухгалтерського обліку у східній Галичині (XIX – перша половина XX ст): академічна освіта і професійне шкільництво	6
1.2.	Бачинський В.І., Мохняк В.С. Історико-еволюційний розвиток систем бухгалтерського обліку і контролю у кредитних спілках	52
1.3.	Швець В.Є. Обліково-аналітичні документи армії Української Народної Республіки	69
Розділ 2.	**Концептуально-теоретичні та методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку**	90
2.1.	Хомин П.Я. Бухгалтерофобія й футуроманія в обліковій теорії	90
2.2.	Шевчук В.О. Сучасна наукова картина світу як світоглядна основа становлення новітньої еколого-економічної парадигми обліку	99
2.3.	Пилипенко Л.М., Тивончук О.І. Концептуально-теоретичні передумови розвитку нової парадигми бухгалтерського обліку у контексті сталого розвитку	106
2.4.	Легенчук С.Ф., Остапчук Т.П. Правові традиції та конвергована модель стандартизації обліку: інституційний підхід	127
2.5.	Трачова Д.М. Концептуальний фреймворк єдиного обліково-інформаційного простору амортизаційної політики	155

Розділ 3. Прикладні аспекти розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства 168

3.1. Куцик П.О., Головацька С.І. Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства 168

3.2. Єфіменко Т.І. Методичні витоки таксономії фінансової звітності в обліково-аналітичному забезпеченні системи менеджменту підприємств 190

3.3. Партин Г.О., Загородній А.Г. Стратегічне управління витратами підприємства та його інформаційне забезпечення 207

3.4. Орлова В.К., Кафка С.М., Степанюк О.С. Інформаційне забезпечення оцінки ефективності використання оборотних активів 220

3.5. Озеран В.О., Бурдик О.Ю. Сучасні підходи до формування та обліку доходів на підприємствах пасажирського автотранспорту 240

3.6. Жук В.М. Капіталізація земельного багатства України: завдання бухгалтерської професії 258

3.7. Городиський М.П., Грабчук І.Л. Проблеми вибору бухгалтерського програмного забезпечення для подання звітності в Україні 279

Додаток А. Відомості про навчальні дисципліни та викладачів, які їх викладали в різні періоди у львівських закладах освіти 298

Додаток Б. Облікові дисципліни у навчальному процесі Львівської політехніки у 1873-1940 рр. 301

Додаток В. Класифікація обліково-аналітичних документів 4СКП Армії УНР 304

Додаток Г. Форма загальної відомості на речі, видані сотням, старшинам та іншим у квітні 1919 р. 308

ВСТУП

Динамічні процеси в архітектоніці сучасного економічного середовища актуалізують потребу формування релевантного інформаційного забезпечення раціональних і ефективних управлінських рішень. Бухгалтерський облік є основним і єдиним формалізованим інформаційним інструментом в системі управління підприємствами. Незважаючи на високу значущість обліково-звітної інформації, сучасна методологія бухгалтерського обліку, регламентована існуючими принципами і нормами його стандартизації на національному та міжнародному рівнях, має чимало недоліків. На теперішній час загальновизнаними є низка чинників, які погіршують якісне задоволення інформаційних потреб користувачів – зовнішніх і внутрішніх стейкхолдерів підприємств. Дослідження змісту і характеру проблем обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств засвідчує, що їхнє вирішення неможливе виключно на імперативному рівні чи рівні окремих суб'єктів господарювання. Удосконалення існуючих і формулювання адаптивних до сучасних економічних умов концептуально-методологічних засад бухгалтерського обліку та відповідного методичного інструментарію потребує глибокого наукового опрацювання, обґрунтування нових парадигмальних форм. Зазначені аргументи обумовили актуальність досліджень, результати яких подані в монографії.

Монографія видана в рамках проведення IV Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 24-26 жовтня 2019 р.) та охоплює найцінніші матеріали, що доповідались її учасниками.

Результати досліджень, викладені в монографії, згруповані у три розділи, що відображають історичні аспекти розвитку бухгалтерської науки, аналіз і оцінку концептуально-теоретичних та методологічних засад розвитку бухгалтерського обліку, а також прикладних аспектів обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств.

1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Яремко І.Й., Лемішовська О.С.

СИСТЕМА ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СХІДНІЙ ГАЛИЧИНІ (XIX – ПЕРША ПОЛОВИНА XX СТ): АКАДЕМІЧНА ОСВІТА І ПРОФЕСІЙНЕ ШКІЛЬНИЦТВО

Високі вимоги до кваліфікації бухгалтерів у контексті суспільної значимості бухгалтерської професії ставилися упродовж всього цивілізаційного розвитку. Забезпечення професійної кваліфікації здійснюється ще на початкових етапах підготовки бухгалтерів існуючою на цей період системою фахового навчання. Набір конкретних фахових компетенцій і методико-технічних вмінь у процесах підготовки спеціалістів з бухгалтерського обліку змінювався під впливом різних факторів цивілізаційної еволюції. Сучасний технологічний і економічний розвиток висуває суттєво нові вимоги як до теоретико-наукової, так і прикладної складових бухгалтерської професії. В узагальненому розумінні сутнісний формат професійної освіти зорієнтований (здебільшого декларативно) на розширення творчої компоненти у майбутніх фахівців, впровадження новітніх засобів і методів навчання. Разом з тим, на теперішній час у сфері бухгалтерської освіти об'єктивно виникла низка проблем, які систематично розглядаються у авторитетних міжнародних журналах з бухгалтерської освіти (Journals of accounting education).

У багатьох публікаціях в цих журналах вже давно піддається критиці узвичаєний для міжнародної практики процес фахового бухгалтерського навчання. Багато вчених, професійні бухгалтерські організації, а також окремі інституційні об'єднання працедавців у своїх публікаціях та цільових аналітичних оглядах

висловлюють занепокоєність з приводу стану бухгалтерської освіти, її змісту, характеру і спрямованості, які, як вважається, призводять до формування «поверхневих стратегій навчання». Аргументується, що студенти напряму підготовки «бухгалтерський облік» за «традиційно узвичаєного змісту навчального процесу» набувають «близорукого» погляду на свою дисципліну: *«…нинішня система освіти не готова до майбутнього, не задовільняє потреби суспільства. Освіта у сфері бухгалтерського обліку знаходиться в біді»* [1] (курсив виділений нами). На фоні явно вираженої диспозиції міждисциплінарності бухгалтерської освіти, навчальні процеси все більше спрямовуються на набуття в них «м'яких» навичок та формування у студентів складних, але більшою мірою нормативно-технічних знань і вмінь; різні чинники, включаючи «сукупний вплив комерціалізації та регуляторних реакцій призвели до системного зниження професійних ідеалів бухгалтерського обліку та, як наслідок, до зниження довіри громадськості» [2].

Формування освітніх процесів нової конфігурації лежить не тільки в площині опанування змін обліково-звітніх парадигм, але й знаходиться під впливом інституційного та суспільного середовища, позиціювання (рівень престижності) професії в конкретному часовому періоді. Висунення в суспільну площину проблемних складових підготовки спеціалістів з бухгалтерського обліку спричинили фінансові скандали та інші фактори, пов'язані з викривлення інформації у публічній фінансовій звітності, новітніми технологіями навчання, переліком професій майбутнього тощо. Суспільне ставлення до бухгалтерської спеціальності у її сучасному вигляді можна (нехай і досить опосередковано) охарактеризувати результатами вступних компаній, які показують пониження престижності спеціальності; їх можна розглядати і певним доказом потреби кардинальних змін в системі академічної підготовки бухгалтерів.

Вирішування об'єктивно існуючої на теперішній час загальної комплексної і системної проблеми стосовно якості освіти (змістова відповідність ринку праці, її сучасний характер, забезпечувані в навчальному процесі компетенції тощо) безперечно є багатофакторним завданням. У цьому дослідженні розглядаються лише окремі складові загальної проблематики. Це стосується одного з питань, яке є складовою впровадженого в оборот терміну «бідність дискусу бухгалтерської освіти». У наведених вище журналах підсилення якості фахової освіти розглядається через вивчення еволюції базових знань з бухгалтерського обліку, а не простого, як це увійшло в традицію університетських навчальних процесів, заучування діючих на конкретний період правил і принципів обліку, розроблених стандартизованих норм і правил його ведення та формування публічних звітів. За останнє десятиліття видані чисельні тематичні праці у яких наводяться аргументації про те, що «історична перспектива є пріоритетною» у забезпеченні широкоаспектної освіти у сфері бухгалтерського обліку [3]. Під «історичною перспективою» йдеться про вивчення концептуально-методологічних засад різного роду бухгалтерських теорій, фундаментальних теоретико-методичних розробок у сфері «балансознавства», «рахункознавства» тощо.

У багатьох тематичних дослідженнях (переважно зарубіжних) наводиться низка аргументацій про те, що «знання з історії бухгалтерського обліку потенційно дозволяють поліпшити спроможності і здатності студентів для критичного оцінювання альтернативних теорій (парадигм) та вироблення на цій основі власних аргументів не тільки у суто предметній сфері знань, а й про взаємодію бухгалтерського обліку з іншими сферами людської діяльності» [4]; «добре структурований курс і подача матеріалу з історії обліку дають змогу підвищити загальні компетенції студентів при спілкуванні, критичному мисленні, аналізі, соціальній і культурній усвідомленості та питаннях

етики» [5]. Подібні аргументації наводяться і в інших публікаціях у міжнародних бухгалтерських журналах освітнього спрямування [6-9].

Подібні висновки також присутні у дослідженнях вітчизняних науковців: «дослідження й узагальнення історичних фактів про викладання бухгалтерського обліку та споріднених дисциплін є важливою базою для структуризації розвитку обліково-аналітичних наук в Україні» [10]. В іншій праці вказано: «творче сприйняття студентами бухгалтерського обліку як еволюційної системи перманентного розвитку являється важливою складовою системи знань і вмінь, які дозволяють набути поглиблені навики з використанням історичного досвіду» [11]. У цій праці також вказується, що у багатьох українських вузах історична складова в навчальний процес вводиться за вибором навчального закладу, що спричиняє формальний і поверховий підхід до набутих фахових знань.

Якісна основа фахового викладання та організація і провадження безпосередньо навчального процесу (методика викладання (дидактика)) складають ще одну складову загальної проблеми. Сучасні тенденції спрямовують вищу освіту до переосмислення своєї моделі із традиційного «пізнавального змісту» до моделі «розбудови потенціалу», успішність якої певною мірою пов'язується із поєднанням фахових знань і педагогічних вмінь. Аргументується, що якість навчального процесу залежить від «синергетичного набору» - «педагогічна майстерність» + «професійні знання». З такого погляду в міжнародних оглядах сучасної освіти формується твердження, що «професійні знання викладачів повинні бути підкріплені педагогічними знаннями (університетська педагогіка)», висуваючи в практичну площину «необхідність розвитку педагогічної підготовки викладачів університетів»[1] [12].

[1] Враховуючи загальносвітові тенденції у сфері формування якісного кадрового потенціалу в системі університетської освіти та з метою підвищення здатності розв'язувати сучасні спеціалізовані завдання у

Незважаючи на визнання багатьох позитивних елементів в минулих підходах до організації і змісту підготовки бухгалтерів, факти про діапазон змісту дисциплін з бухгалтерського обліку та організація предметної фахової підготовки в минулому на території Західної України розкриті тільки в узагальненому виді. Проведеними тематичними комплексними дослідженнями визнається доцільність «вивчення досвіду діяльності торговельних шкіл з виявленням пріоритетів адаптації до сьогодення в умовах гострої необхідності підвищення якості професійного навчання та надання освітніх послуг економічного напряму» [13], тобто йдеться про дослідження можливостей і доцільності впровадження у сучасні навчальні процеси окремих вдалих рішень в минулих підходах до організації фахової освіти. У цих дослідженнях вказується, що період формування економічної освіти на західноукраїнських землях в часи Австро-Угорщини та II Речі Посполитої (Польщі) вимагає особливої уваги українських учених, позаяк «способи організації навчання, що практикувалися в цей період, формувалися під впливом позитивних здобутків європейської педагогіки» [14]. Доцільність дослідження університетської освіти на цій території науковцями також обґрунтовується ще й з регіональною особливістю: «система вищої освіти на західноукраїнських землях є своєрідною моделлю соціокультурних умов, що виникли в суспільстві на цьому історичному етапі» [15].

сфері професійної освіти (професійного навчання) в обліково-економічній сфері, кафедрами обліку та аналізу і педагогіки Національного університету «Львівська Політехніка» акредитовано бакалаврські і магістерські програми - 011 «Освітні педагогічні науки» на магістерському рівні та 015» Професійна освіта (Облік і оподаткування) на рівні та бакалаврату. Програма спеціальності 015 передбачає кваліфікацію бакалавра з професійною педагогічною освітою (педагог професійного навчання - викладач обліково-економічних дисциплін). При цьому вкажемо й на те, що навчальним планом Львівської політехніки за напрямом підготовки 071 «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти передбачено вивчення предмета «Історія обліку, аналізу і аудиту» обсягом 5 кредитів (150 год.), який входить у блок обов'язкових дисциплін.

У багатьох тематичних дослідженнях і публікаціях вважається, що проблематика змісту сучасних бухгалтерських освітніх процесів може бути певним чином вирішена за рахунок отримання глибоких знань з її історії, зокрема тієї, що мала місце на території Західної України. Окремі аспекти підготовки бухгалтерських кадрів (забезпечення знаннями з бухгалтерської справи фахівців інших спеціальностей) в задекларований період в тому чи іншому розрізі і глибині подання матеріалу наведені в дослідженнях комерційної освіти загалом чи в рамках звужених досліджень підготовки фінансово-економічних фахівців на західноукраїнських землях [13-20]. У цих дослідженнях, наприклад, вказується: «досягнення університетської освіти в Західній Україні, особливо у XIXст., дозволяють стверджувати, що сучасна система вітчизняної університетської освіти має глибоке історичне коріння, ґрунтовну наукову основу і непересічну національну традицію» [15, с. 29]. За результатами проведених історико-педагогічних розвідок економічного спрямування відзначається: «дослідження змісту посібників, методичних порадників і рекомендацій для просвітньо-економічних процесів на західноукраїнських землях XIX - початку XX ст. свідчить про їх актуальність в сучасних умовах та цінний історико-педагогічний досвід» [16].

Незважаючи на те, що вивчення історії академічної економічної освіти в Західній Україні, досвіду функціонування на цій території фахового торгово-економічного шкільництва та сподвижницької діяльності у сфері освіти було предметом досліджень українських і зарубіжних науковців, проте й до теперішнього часу «існує низка суперечностей між посиленням інтересу до історичних надбань закладів освіти економічного профілю та відсутністю цілісного наукового дослідження генезису комерційної освіти на західноукраїнських землях другої половини XIX – першої третини XX ст.» [14]. Опрацьовані історіографічні розвідки доводять, що повномасштабне

дослідження надбань бухгалтерської освіти на західноукраїнських територіях «вимагає більш детального інституційного аналізу принципи і досвід організації фахової освіти у цей період слід відновлювати й адаптовувати до сучасних умов, оптимізуючи систему професійної освіти в Україні, яка втратила свою конкурентоспроможність і престижність» [13].

Незважаючи на те, що науковцями сформульовано досить таки об'ємну історіографічну базу стосовно академічної освіти і фахового шкільництва економічного профілю, аналіз підготовки бухгалтерських кадрів вимагає більш деталізованої оцінки структури та окремих тем навчальних дисциплін, а також навчальних посібників, що і зумовило вибір теми і напрямку цієї історико-бухгалтерської розвідки. Це дослідження побудовано на постулатах, за якими осягнення суті, характеру і змісту будь-якої фахової освіти як соціального інституту передбачає з'ясування її специфічних рис. До таких традиційно відносять соціально значущі функції навчання, підпорядкованість суспільним потребам, форми освітніх закладів, організаційно-правова форма навчальних закладів, а також інституційне регулювання їх діяльності та кадрове кваліфікаційно-професійне забезпечення освітніх процесів.

Метою дослідження, що входить у структурований виклад матеріалів монографії, є аналіз історіографічних джерел та оприлюднення неопублікованих фактів про форми і зміст фахової бухгалтерської освіти у Східній Галичині в задекларовані часові рамки та виявленням окремих вдалих рішень в минулому для адаптації набутого досвіду до сучасних умов за очікуваннями зміни фахової підготовки за обліковим напрямом.

Розвиток та інтенсивність підготовки фахівців будь-якого профілю визначається суспільною затребуваністю в таких спеціальностях. Це стосується і фахового бухгалтерського навчання на території західноукраїнських земель за період, який вважається найбільш інтенсивним як щодо господарського, так і

освітнього розвитку. У цьому дослідженні під поняттям західноукраїнські землі (Східна Галичина) йдеться про ту частину території, яка з 1772р. входила до складу Австрії, а з 1867р. і до 1918р. Австро-Угорщини у формі крайового утворення з офіційною назвою «Королівство Галичини і Лодомерії (Galicija і Lodomerija) з великим князівством Краківським, князівством Освенцімським та Заторським». З 1920-х років і до початку Другої Світової війни ця територія входила до другої Речі Посполитої (Польщі), яку офіційно називали Східними кресами – Галичина («Східна Малопольща»). До цього утворення входила і частина польських земель Краківського та Сандомирського воєводств. Бухгалтерські теоретичні знання і рахівничу практику у різні часи формувалися під впливом учених цих країн, відповідно здійснювалася і підготовка бухгалтерських кадрів.

Академічна комерційна освіта розвивалася в контексті освітнього законодавства держав, а навчальний процес фахової підготовки проводився з урахуванням державних приписів як щодо освітнього процесу як такого, так і вивчення бухгалтерії і, відповідно, необхідність створення мережі навчальних закладів для підготовки фахових кваліфікованих бухгалтерських кадрів у Східній Галичині зумовлено розвитком нафтової промисловості, соляної та деревообробної галузі, функціонуванням потужної борошномельної системи, інтенсивним зростанням обсягів міжнародної торгівлі, а також розвитком дрібної торгівлі та промислів. Поява на цій території чисельних зарубіжних монополістичних об′єднань, утворення власних фінансово-господарських одиниць кооперативного типу різних видів економічної діяльності вимагала впорядкованого опису функціонування підприємств. У тогочасних навчальних посібниках вказувалось: «систематичне записування всіх оборотів дає повний перегляд чинності підприємства, служить доказом правди перед урядом та третіми особами… правильно

ведені книги мають доказову силу перед судом та податковим урядом» [21, с.6]

Господарське і соціально-економічне пожвавлення зумовило розвиток академічної освіти і фахового шкільництва за багатьма спеціальностями. Значимості економічної освіти загалом і бухгалтерської зокрема, підтверджується документами про організацію сучасної Львівської політехніки. Зокрема, п.5 Рапорту Придворної навчальної комісії «Про заснування Реальної школи у Львові» з найвищою резолюцією і особистим підписом Імператора Франца I відзначено потребу «наладнати виклад економіки, котра наразі перебуває осторонь … для неї слід навчання виокремити». Офіційні документи засвідчують, що викладання бухгалтерії («Здвоєна бухгалтерія» [22]) у Львівській політехніці було прописано рапортом і здійснювалося з перших років її заснування як Реальної школи (1816 рік). Цей предмет був першим серед економічних дисциплін, передбачених для викладання у Реальній школі; те ж стосується і торговельної школи (сучасного Львівського торговельно-економічного університету): «позаяк корені Львівської політехніки і Львівської Комерційної академії» були спільними (Реальна школа мала два відділення – торговельне і технічне), то правомірно розглядати 1817 рік як дату народження обох навчальних закладів» [23, с. 11].

Поява чисельних українських організацій кооперативного типу на законодавчому рівні вимагала впровадження у них практичної бухгалтерії (рахівництва): «для українців-галичан і буковинців організовуються фінансово-господарські і професійні курси, видається економічна література з метою заохочення до активної економічної та господарської діяльності, облік вступає на новий щабель свого розвитку» [19]. У цей період в багатьох випадках спостерігається зміна світогляду, за яким вважалося, що «цінується не лише класична освіта, а поступово вкорінюється розуміння ролі фахової, зокрема торговельно-

кооперативної освіти» [20]. Аналіз історіографічних джерел та джерельна база показують, що розвиток економічної освіти в Західній Україні розпочався з часу виникнення комерційних навчальних закладів, культурно-освітніх та економічних товариств, які виступали суб'єктами формування бухгалтерських знань у промисловців, підприємців, технічних працівників, ремісників, господарів. На західно-українських територіях «сформувався конкурентний приватний сектор надання освітніх послуг і, водночас відбувалася системна співпраця з державними профільними навчальними закладами» [13], органами державного управління освітньою сферою.

Незалежно від організаційно-правової форми, характеру і рівневого ступеня навчального закладу, організація в них навчального процесу відбувалася на основі державного регулювання освітньої діяльності загалом. Стосовно конкретного фаху, наприклад, підготовки фахівців з економічною, в т.ч. бухгалтерською освітою, то за часів Австро-Угорщини така регуляція здійснювалася відповідно до Законів «Про торгівельну освіту» (1873 р.) та «Про доповнюючи навчання» (1885 р.). Організація і зміст навчального процесу з підготовки фахівців з обліку проводився з урахуванням законодавства, яким регламентувалися питання обліку і звітності. Таким законодавчим актом за часів Австро-Угорщини був закон від 9 квітня 1873 р. «Про заробкові і господарські товариства», за якими всі суб'єкти господарювання були зобов'язані вести бухгалтерський облік і щорічно складати та подавати фінансову звітність. Вкажемо, що історіографічні джерела наводять відомості про те, що перший тлумачний і науковий коментар до цього закону підготував і видав професор торговельного і вексельного права Львівського університету Леонард Пєнтак, який, як визнаний фахівець, згодом отримав титул Радника Двору Австро-Угорської монархії [24]. Тому в навчальному процесі при

вивченні бухгалтерської справи враховувалися законодавчі приписи щодо практичної бухгалтерії.

До адміністративних освітніх установ належала Крайова шкільна рада (C.k. Rada szkolna krajowa we Lwowie), яка була утворена в 1867 році на основі шкільної інспекції намісництва (1797р.). Вона діяла як вищий контрольний і виконавчий орган управління загальними та спеціальними середніми школами в Галичині. У 1921році вона була реорганізована у Кураторію Львівського шкільного округу (Kuratorium Lwowskiego Okrugu Szkolnego). Ці органи здійснювали керівництво всіма державними загальноосвітніми (крім Вузів) навчальними закладами. Одним із підрозділів цієї установи був відділ «професійних шкіл» та «позашкільної освіти».

Своєрідну координацію фахової освіти здійснювало Польське педагогічне товариство (Zarz№d giywny towarzustwa pedagogicznego we Lwowie), яке було засновано у 1868р. і діяло до 1939р. Його метою було піднесення рівня освіти як такої, проте свій внесок це товариство зробило й для стабілізації бухгалтерського навчання (підтримка видання навчальних посібників, організація різних секцій у вищих школах). Деякі з наведених нижче посібників з бухгалтерського обліку були видані за сприянням цього товариства. Представником «бухгалтерської освіти» у цьому товаристві був викладач Львівської торгової школи (нині Львівський торговельно-економічний університет), відомий теоретик, «батько» базових засад економетричної науки і розробник економетричної балансової теорії, який [25] опрацював результати діяльності товариства з фінансової точки за перше десятиліття [26].

З 1909 р. діяла Державна екзаменаційна комісія для кандидатів на посади вчителів торговельних шкіл (Pacstwowa komisja egzaminacujna dla kandydatyw na nauczycieli w szkolach handlowych we Lwowie). Вона була створена для перевірки кваліфікації претендентів на викладання загальноосвітніх і

фахових дисциплін вищих і двокласних торгівельних шкіл у Галичині. За критеріями цієї комісії вимогливим був і добір викладачів, котрі «повинні мати ліцензію (диплом), завірений відповідними підписами – відбір суворий і жорсткий…конкурс неабиякий». По відношенню до викладачів висувалися спеціальні вимоги: «становище викладача бухгалтерії має обіймати людина з відповідними навиками, котра має за собою державну службу» (п.2 вище згадуваного Рапорту). До викладання запрошувалися провідні фахівці, зокрема із Львівського Університету та Нормальної школи, важливих державних закладів.

У бібліографічних джерелах наводяться різні відомості про членів екзаменаційних комісій. Представником «бухгалтерського профілю» у складі таких комісій був Стефан Павлік (Stefan Pawlik) – член комісії для вчителів сільськогосподарських шкіл та комісії з випускних іспитів студентів Дублянського сільськогосподарського факультету Львівської політехніки. Цей кваліфікований фахівець закінчив Краківську вищу реальну школу і Віденську високу школу рільництва, захистив кандидатську дисертацію (1891 р.). Зі статусом доктора філософії, звичайного професора Академії сільського господарства у Львівській політехніці викладав предмети: «Бухгалтерський облік і оцінка статків» («Rachunkowość і szacowanie dóbr»), «Оцінка активів» («Szacowanie dóbr»), «Бухгалтерський облік» («Rachunkowość»), проводив рахунково-адміністративну практику (Praktyka rachunkowo-administracyjna) та економічні семінари з використанням бухгалтерських книг, складених на основі методичних записів (Seminarjum ekonomiczno-rolniczne).

Членом державної екзаменаційної комісії з державного рахівництва був Т. Кульчицький (1871-1888 рр.), який мав звання старшого королівського радника і досвід викладання предмету «Державне рахівництво» у Празькому університеті [24]. Енциклопедія університету подає й відомості про першого екзаменаційного комісара Державнї екзаменаційної комісії з

державного рахункознавства Й. Гончіка – доктора права, надзвичайного публічного професора державного рахункознавства.

Значний вплив на зміст і характер бухгалтерської сфери знань знань мала Австрійська економічна школа, яка і в сучасній економічній спільноті за багатьма аспектами визнається відокремленою від інших, насамперед через вищу акцентацію соціальної точки зору. Тому в дисципліни суто бухгалтерського профілю поряд з «класичними» для них темами вводилося вивчення матеріалів щодо устрою господарської економіки, подання матеріалів щодо встановлення змін майнових статків за результатами господарювання тощо. На рівень фахової бухгалтерської освіти, зокрема використання у навчальних процесах тогочасних новітніх розробок фінансово-економічного та бухгалтерського профілю мало Польське економічне товариство у Львові (Polskie towarzystwo ekonomiczne we Lwowie). Його метою був розвиток економічної, фінансової і бухгалтерської науки, популяризація передових європейських і світових економічних знань. Територіальними відгалуженнями цього товариства були Краківська і Львівська наукові школи, члени якої зробили вагомий внесок у поглиблення фахової економічної освіти.

Для прикладу, вкажемо внесок Гломбінські Станіслава (Głabiński Stanisław) – одного із основоположників львівської наукової школи в польській економічній та фінансовій думці, доктора факультету права й управління Львівського університету. Він працював доцентом (1888) і професором політичної економії (1892 р.) у цьому університеті, а також як доцент науки суспільного господарства, економічної політки та статистики крайового відділу рільничої школи у Дублянах. Наукові праці вченого стосувалися питань оподаткування, монетарної економіки, економічної політики та статистики, основ суспільної вартості. В основі його концепції знаходилося поняття

господарської самодостатності (автаркії), тобто приватне підприємництво, де бухгалтерським даним відводилась значима роль в управлінні господарством. Основні положення його наукових праць (Wyklad nauki skarbowej (1894), Wyklad ekonomiki spolecznej wraz z zarysem politiki ekonomicznej i z historia ekonomiki (1913), Nauka skarbowosci (1925), Ekonomika narodowa (1927–1928), Historia ekonomiki (1939)) знаходимо у посібниках і підручниках з бухгалтерського обліку та програмах вивчення бухгалтерських дисциплін.

Грабські Станіслав (Grabski Stanisław) – один із основоположників львівської наукової школи в польській економічній та фінансовій думці, який в сучасній бібліографістиці подається як: професор сільськогосподарської академії в Дублянах (з 1904), професор суспільної економії правничого факультету Львівського університету, керівник кафедри політичної економії Львівської політехніки (1910–1939). Окремі положення його наукових праць (Rozwoj teorii wartosci (1894); Zur Erkenntnislehre der Volkswirtscaftlichen Erscheinungen (1900); Ekonomia spoteczna (1927–1933)) також використовувалися при вивченні бухгалтерії.

Один з основоположників краківської школи в польській економічній думці Кржижановський Адам Алоїз (Krzyzanowski Adam Alojzy) також зробив внесок у розширення параметрів навчальних предметів з бухгалтерського обліку. Він, як представник неокласичного напряму в економічній та фінансовій науці, опублікував кілька десятків монографій, серед яких «Основи економіки» (Zalozenia economiki, 1919) – складова монографії «Наука про гроші та кредит» (Nauka o pieniadzu i kredycie, 1919), матеріали яких охоплювали методологію та теорію економії, приватні і публічні фінанси. В праці «Наука фінансів» (Nauka skarbowości, 1923) наведений опис взаємозалежності теорії фінансів та фінансової політики, де особлива увага приділена розгляду питань бюджету,

оподаткуванню – теми, що були «вступними» у багатьох тогочасних посібниках з бухгалтерської науки і навчання.

У товаристві виділялись загальноекономічні секції, зокрема бухгалтерська і податкова. З точки зору бухгалтерського представлення у цьому товаристві можна навести Вацлава Поніковского (Wacław Ponikowski) – Член-кореспондента Наукового товариства у Варшаві, який мав ступінь доктора сільськогосподарських наук, професора економіки. У Львівській політехнічній школі викладав дисципліну «Бухгалтерський облік у сільському господарстві» (Rachunkowość rolnicza) та проводив семінари з економіки в сільському господарстві (Seminarjum ekonomiczno-rolniczne). Іншим відомим представником бухгалтерської думки у цьому товаристві був Францішек Томанек (Franciszek Tomanek). Він як доктор філософії, провідний фахівець у сфері бухгалтерського обліку і балансу, консультант практичної організації обліку викладав у Політехнічній школі Львова дисципліни: «Бухгалтерія» («Buchalterya»), «Подвійна бухгалтерія» («Buchalterja podwójna»), «Бухгалтерський облік» («Księgowość»), «Бухгалтерія і баланс» («Księgowość i bilance»). Саме питання використання засадних принципів «балансознавства» в економіці окремого господарства було темою його «іннавгураційного» виступу у школі міжнародної торгівлі на конференції «Господарське життя і суспільна економіка», проведеної Польським економічним товариством у Львові [27]. Бухгалтерська концепція у вченнях з балансознавства з більшим акцентом ним була розкрита в реферативному викладі на 1-му регіональному з'їзді бухгалтерів Львівського округу «Реконструкція економічного життя та бух обліку» [28].

Це була актуальна загальноекономічна і бухгалтерська проблематика, оскільки в тогочасній економіці результативність господарської діяльності визначалася за зміною вартості активів економічного суб'єкта, тобто зіставленням їх вартості на кінець і

початок періоду. У посібниках цього вченого, як і в багатьох інших тогочасних посібниках вводилися акцентовані теми щодо значимості балансового узагальнення: «баланс вказує на кінцевий маєтковий стан підприємства через матеріальні та ідеальні вартості, якими дисценує підприємство… обчислення капіталу в цьому разі це встановлення висоти вартості маєтку» [21, с. 14]. На основі балансу вивчалася методика встановлення результатів діяльності суб'єкта господарювання через зміну майнового стану, що було домінуючим у тогочасних фінансово-економічних доктринах. Тому їх положення закономірно знаходило відображення і при вивченні бухгалтерських дисциплін: «порівняння балансів на кінець і початок року показує збільшення суми приросту майна… ця частина капіталу називається чистим зиском» [29, с. 64].

Вплив на розвиток і удосконалення рахівничої практики в господарських утвореннях на території Східної Галичини також пов'язується з державними статистичними органами – статистичне Бюро Галицького крайового відділу у Львові, яке видавало відомості статистичні [30]. Саме характер функціонування цієї інституції, зміст і параметри статистичних даних формулювали запити на конкретну бухгалтерську інформацію: «розвиток економіко-географічних описів (нарисів) вимагав збирання і систематизації великої кількості фактичного цифрового матеріалу, а тому було покладено початок формалізації обліку сільського господарства, розширився і зміцнів облік на промислових підприємствах» [31, с.11]. Серед представників статистичної науки відзначимо Т. Пілата, випускника, а з 1872 р. ординарного професора адміністратив-ного права і статистики Львівського університету, члена-кореспондента Центральної статистичної комісії у Відні та члена Міжнародного статистичного інституту. У Львівському університеті викладав предмет «Статистика в Австро-угорській монархії».

Вивчення бухгалтерії (бухгалтерська освіта) переважно була репрезентована «класичними» реальними (торговими) школами різних рівнів, артикульовані за тогочасними класифікаціями як «вищі школи». Територіальна особливість бухгалтерської освіти, полягає в тому, що вона формувалась в координатах тодішніх підходів до економічної освіти загалом, тобто значною мірою забезпечувалась шляхом організації кооперативного шкільництва, яке, у свою чергу, виникало на базі торговельного. Під поняттям «торговельно-кооперативне шкільництво» в історіографії розглядається навчання (вишкіл) спеціалістів певного профілю і кваліфікації При цьому відзначимо, що поширення такого типу професійної підготовки бухгалтерів стало передумовою для подальшого розвитку системи вищої економічної освіти, включаючи бухгалтерську.

На юридичному факультеті Львівського університету ще наприкінці XVIII – поч.. XIX ст. було започатковано викладання студій, які носили економічний характер і представляли переважно статистичні дисципліни. З виділенням управлінського фаху на юридичному факультеті (1850 р.). Ці студії проводилися з постійними змінами найменувань економічних дисциплін, в т.ч. й предметів для вивчення бухгалтерського обліку (перелік наведений нижче). Крім Львівського університету, який був «одним із європейських центрів розвитку обліково-економіних наук у XIX ст.» [32, с. 11], достатньо значиме місце вивченню економічних наук і бухгалтерії відводилося і в Цісарсько-Королівській технічній школі у Львові (предтечі Львівської політехніки), Торговій школі (теперішній Львівський торговельно-економічний університет), а пізніше і у сільськогосподарській школі в Дублянах (сучасний Львівський національний аграрний університет).

Крім академічних заходів освіти, бухгалтерський фах забезпечували господарські школи. Вони того часу являли собою спеціально утворені (або додані до вже існуючих) навчальні

заклади переважно приватного типу, орієнтовані на формування економічних знань певного профілю. Школи орієнтувалися на широку спеціалізацію і могли мати різний рівень надання освітніх послуг – нижчий, гімназійний, курсове навчання. За часів Австро-Угорщини також було запроваджено виділові, горожанські та допоміжні школи, у навчальних процесах яких забезпечувалась початкова економічна освіта (дво- та трирічні школи), а також торговельні академії.

Початок становлення і розвиток економічної освіти через сподвижницьку діяльність достатньо добре демонструє діяльність товариства «Просвіта» (заснованого в 1868р.) та Українського Товариства Педагогічного – Товариства «Рідна школа» (засноване у 1881 р. під назвою «Руське Товариство Педагогічне»). Ці товариства брали безпосередню участь у створенні перших українських професійних шкіл та розгалуженої мережі студійного навчання. З 1873р. у Львові розпочало своє функціонування Товариство ім. Т.Г.Шевченка, як і наведені попередні товариства, також внесло певний вклад в розвиток практики рахівництва. Видання статистичною комісією НТШ збірників «Студії з поля суспільних наук і статистики» у період з 1909 по 1914 рр. підтверджують опрацювання членами товариства бухгалтерських даних.

Господарсько промислова комісія товариства «Просвіта» та представники інших львівських українських товариств створили комітет для організації торговельної школи (1911 р.). Опіку школою було надано Кураторію, до якої увійшли представники «Просвіти», Крайового Ревізійного союзу, «Сільського господаря», НТШ, Учительської громади, Учительського Педагогічного Товариства та приватні особи. Цей заклад готував фахівців для ведення спілок або приватних торговельних і економічних підприємств (Коренець Д. Нові типи торговельних шкіл і їх значіння для нас // Діло. – 1923).

Різні об’єднання кредитних спілок (крім суто статутної

діяльності (контролю і ревізії)) забезпечували і здійснювали організацію фахової підготовки бухгалтерів. Так, наприклад, Крайовий союз кредитовий видавав вказівки для організації і вдосконалення практики рахівництва, а при Крайовому господарсько-молочарському союзі було започатковано щорічні курси діловодів (рахівників) (1911 р.). Популяризацію вивчення діловодства (набуття бухгалтерської кваліфікації та студійні курси для її удосконалення в кооперативах з капіталом українських підприємців) здійснювало й товариство «Просвіта». Для прикладу вкажемо, що за кошти цього Товариства у 1905 р. був виданий «Порадник торговельний» (методично-інструкторський посібник для ведення практичної бухгалтерії невеликими українськими торговельними підприємствами). За кошти товариства «Просвіта» в друкарні Наукового товариства імені Т. Шевченка у 1900 р. був виданий «Підручник для спілок ощадності і позичкової системи Ф. Райфайзена» та в 1905 р. «Порадник торговельний», які наводили приклади організації практичної бухгалтерії.

У 1899 році у Львові було засновано Державну торгівельну школу, перейменовану згодом на Торгівельну академію, а пізніше реорганізовану у Вищу школу закордонної торгівлі. Навчальна програма цієї торговельної школи, крім широкого кола суспільних дисциплін, охоплювала такі курси, як наука про торгівлю та векселі, купецькі рахунки, бухгалтерія. Згодом в навчальному плані з'явилися такі предмети, як книговодство, торговельні та промислові закони, суспільна економія, політична арифметика. Досвід діяльності торговельної школи у Львові послужив прикладом відкриття подібних закладів в інших населених пунктах: у м. Яворів Львівської області – Українська приватна торговельна школа (1934 р.), м. Івано-Франківськ – Торговельно-кооперативна гімназія (1939 р.). Середні дворічні торгівельні школи з підготовчим курсом були засновані у Бродах, Львові, Чернівцях, Самборі та Станіславові. Вони гарантували

фаховий вишкіл для торгівельних працівників, включивши до навчальної програми бухгалтерський облік, купецькі рахунки, вексельне, промислове і комерційне право та ін. дисципліни.

Узагальнюючи характеристику форм набуття бухгалтерських знань відзначимо, що у Східній Галичині станом на 1911 р. діяло 20 торгівельних навчальних закладів: 2 академії, 3 державні, 5 приватних і 10 доповнюючих торгівельних шкіл, де навчалося 1706 учнів, що становило близько 3% тих, хто опанував торгівельну спеціальність у навчальних закладах Австро-Угорщини. Необхідність такої мережі професійних навчальних закладів обумовило впровадження Купецькою конгрегацією "освітнього цензу" для купців: отримання торгової ліцензії вищих категорій передбачало наявність свідоцтва про закінчення купецької гімназії чи торгового ліцею, складовою якого був заліковий контроль з бухгалтерських знань [33, с. 24]. Вимоги щодо знань бухгалтерської справи висувалися і для багатьох спеціальностей державної служби.

Вивчення історичного досвіду організації фахового навчання на основі реальних і достовірних джерел дає змогу об'єктивно виявити, узагальнити й оцінити систему отримуваних в навчальному процесі теоретичних знань і навиків з бухгалтерської справи в досліджуваних часових рамках. Зміст і характер фахового освітнього процесу розкривають навчальні плани (програми). Передусім це стосується наведених в конкретних бухгалтерських предметах тем з анотаціями до них. Загальне уявлення про зміст фахової підготовки (передбачувані компетенції) дають програми з бухгалтерських предметів в контексті близько споріднених з ними дисциплін. Уяву про глибину вивчення бухгалтерії розкривають «підручники і посібники, на основі яких можна найповніше з'ясувати стан обліково-аналітичних наук на конкретний часовий лаг, оскільки вони є симбіозом потреб науки і практики з урахуванням чинного

тоді законодавства» [34]. Така джерельна база та історіографічна література стали основою цього дослідження.

У навчальні плани Львівського університету на початку XIX ст. були включені наступні предмети: «Наука про державні розрахунки і комерційну бухгалтерію»; «Загальне рахунокзнавство»; «Австрійське державне рахунокзнавство»; «Приватне рахунокзнавство і ведення каси в Австрії». Бухгалтерські аспекти мали місце і при викладанні предмету «Австрійське пряме оподаткування», а також в дисциплінах «Австрійська статистика», «Загальна фінансова наука», «Загальні фінанси, доходи державного бюджету» [24]. В дослідженні [32] робиться висновок, що з впровадженням у навчальний процес предметів «Наука про державні рахунки» та «Наука про державні розрахунки і комерційну бухгалтерію» (1870 р.) в університеті були започатковані традиції викладання бухгалтерського обліку.

У подальшому навчальними планами університету передбачалося вивчення таких предметів: «Державне рахівництво – історичний розвиток і його сучасний стан в австрійській державі»; «Державне рахівництво для справ країв Австро-Угорської монархії»; «Основи загального рахівництва»; «Історичний розвиток рахункових умінь та література від найдавніших часів». Ці дисципліни теоретичного характеру доповнювались предметами практичної орієнтації: «Загальні основи рахівництва (ординарний і подвійний методи) з розглядом і порівнянням різних способів ведення купецьких книг»; «Основи рахункових умінь із застосуванням їх до приватних і суспільних потреб»; «Репетиторіум і практичні вправи з купецького рахівництва (одинарного і подвійного)»; «Репетиторіум і практичні вправи з державного рахівництва»; «Про основні відмінності камерального методу (практичні заняття)»; «Про основи оподаткування (практичні приклади)». Наведені назви предметів дають загальне представлення про їх змістове наповнення. При цьому звернемо увагу на назву предмета

«Державне рахівництво для справ країв Автро-Угорської монархії». Акцент тут ставиться на тому, що за часів цієї конституційної монархії достатньо поширеною була «крайова автономія» у багатьох сферах суспільної діяльності, в т.ч. й на можливості їх впровадження у практичну бухгалтерію (рахівництво) регіональної специфіки обліку і, відповідно, врахування цих особливостей при вивченні бухгалтерської справи.

Більш поглиблено (із 1873 по 1940 роки) нами досліджені навчальні Програми Політехнічної школи у Львові (Programy Szkoly Politechniczney we Lwowie) [Додаток А, Б]. Вони показують, що, починаючи від заснування Реальної школи, вивчення бухгалтерії в різні періоди і в розрізі конкретних напрямів підготовки керівних спеціалістів здійснювалося різними за назвами предметами. Бухгалтерія у цьому навчальному закладі не була окремою спеціальністю, а вивчалася при підготовці профільних керівних спеціалістів (будівництво, сільське, лісове, залізничне господарства, спеціалістів для державних установ та ін.). Відзначимо також і те, що обов'язковість знань з бухгалтерії для різного рівня керівників галузевих господарств пов'язувалося з їх відповідальністю за публічне розкриття інформації про фінансово-майновий стан підприємства і результативність його діяльності, сплату податків, обчислених на основі показників обліку. Аналіз кількості відведеного аудиторного часу на опанування бухгалтерської справи (лекції і практичні заняття), структура предметів (перелік навчальних тем, їх змістово-якісна характеристика), добір викладацького складу дозволяє зробити висновок про важливість такого ряду знань у тогочасній системі загальної підготовки керівних спеціалістів.

Оцінюючи опис навчальних дисциплін (винесені теми та їх еволюційні зміни) відначимо, що вони перманентно узгоджувалися з регіональними напрацюваннями у предметній сфері знань, визначалися потребою державних статистичних і

фіскальних органів. Зміни в навчальні предмети вводилися також під впливом розвитку європейських і світових надбань у сфері бухгалтерського обліку та удосконалень в підходах до організації практичного рахівництва. Викладання бухгалтерії у Львівській реальній школі від її організації (1816 р.) почалося з вивчення передбаченого Рапортом предмету «Подвійна бухгалтерія» – простої, з точки зору бухгалтерської методики, дисципліни. Її зміст полягав у набутті вмінь для ведення записів руху цінностей в господарстві. Заміна цієї дисципліни предметом **Buchalterya i ustawy budownicze (**Бухгалтерія і засади будівництва) суттєво не поглиблювала параметрів знань з обліку, оскільки він так само носив досить спрощений характер. У 1873-1874 н.р. в навчальний процес введено «класичний» предмет – **Buchalterya** (Бухгалтерія). За такою назвою, але зі змінами структури навчальних тем, цей предмет в різних варіантах у Львівській політехніці викладався аж до 1921 року. Аналіз структури цього предмету в пізніші періоди дозволяє визнати його близькість до змістового наповнення сучасних предметів бухгалтерського обліку.

Впроваджувані у навчальний процес предмети бухгалтерського профілю упродовж охопленого дослідженням періоду мали різні назви: **Buchalterja podwójna** (Подвійна бухгалтерія); **Rachunkowość** (Бухгалтерський облік); **Księgowość** (Вивчення бухгалтерського обліку з акцентом на практичне рахівництво). Для забезпечення специфіки кваліфікаційної підготовки спеціалістів вводилися предмети галузевого спрямування: **Rachunkowość i kasowość kolejowa** (Бухгалтерський облік та касові операції на залізниці)**; Administracja lasu z księgowością** (Адміністрування та бухгалтерія в лісовому господарстві); **Rachunkowość rolnicza** (Бухгалтреський облік в сільському господарстві), та предмет акцентований на сільськогосподарсьуку бухгалтерію - «**Nauka rachunkowośti, kalkulacji i szacowanie»** (Наука рахівництва, калькуляції і оцінки). Відзначимо і той факт, що в одному навчальному році паралельно

викладалось кілька споріднених теоретичних бухгалтерських дисциплін, забезпечених курсовим вивченням матеріалу суто практичного характеру (Додаток Б).

Окремо виділимо предмети, які мали ознаки дисциплін наукового характеру – **Księgowość i bilance** (Бухгалтерія і баланс) та **Rachunkowość i szacowanie dóbr** (Бухгалтерський облік і оцінка майнових статків). Ці предмети вивчалися під тогочасним впливом європейських тенденцій до розвитку «балансознавства» - своєрідного наукового напрямку в бухгалтерському обліку. Бухгалтерські знання такого роду були необхідні і під впливом тогочасних практичних потреб, тобто використовуваної методики формалізованого відображення зміни майнових статків господарських утворень для встановлення результатної діяльності підприємств.

Теоретичні бухгалтерські дисципліни супроводжувалися вивченням предметів (курсів) практичного спрямування: **Nauka prowadzenia praktycznego ksiąg rachunkowych, korespondencyi handlowej, tudzież prac kantorowych** (Наука практичного ведення рахункових книг, торгівельної кореспонденції та праці у канторах); **Praktyka rachunkowo-administracyjna** (Рахунково-адміністративна практика); **Seminarjum ekonomiczno-rolniczne** (Семінар з економіки в сільському господарстві); **Seminarjum kalkulacji warsztatowej** (Семінар з виробничої калькуляції). Паралельно викладався предмет з оподаткування – **Przepisy o podatkach spożywczych** (Приписи про споживчі податки).

Аналізуючи безпосередньо навчальні дисципліни бухгалтерського характеру, їх диспозицію в системі міжпредметних зв'язків у навчальному плані, можна зробити узагальнюючий висновок, що при опануванні бухгалтерської справи домінував методико-дидактичний підхід. Також можна зробити висновок про те, що він забезпечував достатній рівень паритетного співвідношення системи вмінь і знань, хоча основними завданнями навчального процесу було отримання

навиків реєстрації та систематизації фактів діяльності суб'єкта господарювання. Оцінка змісту дисциплін та навчальних посібників і підручників дозволяє також стверджувати, що навчальний процес мав характер процедурного викладу змісту бухгалтерського обліку, що властиво для німецької школи обліку. Використовуваний у навчальному процесі методичний підхід більшою мірою був спрямований на засвоєння техніко-методичних процедур для ведення системного бухгалтерського обліку. Загалом можна дотримуватися погляду, що вивчення бухгалтерії розглядалося як опанування комплексного процесу, що включає збір первинної інформації, її групування, зведення і систематизацію даних про господарські операції на підприємстві. Аналіз змісту викладання бухгалтерської справи на окремих спеціальностях дозволяє відзначити використання у процесі навчання елементів цільового підходу, який передбачає врахування інформаційних параметрів обліку для конкретних груп користувачів і галузеву специфіку. Виразною є наведена в бухгалтерських предметах мета обліку – від безпосереднього ведення рахівництва як такого (ведення книг, рахунків, зведених реєстрів, звітних форм), до обґрунтування бухгалтерських даних для управління підприємством конкретного виду господарсько-економічної діяльності.

Параметри набуття студентами конкретних знань і вмінь з бухгалтерської справи більш поглиблено розкривають анотації структури та змісту дисциплін. Так, наприклад, з анотованого змісту програми предметів **Buchalterya i ustawy budownicze** (1873 - 1874) та **Buchalterya (**на початкових етапах його викладання) видно, що в навчальному процесі спочатку поглиблено розглядалися базові поняття щодо устрою господарської економіки й методи управління господарством. Для раціональної організації господарства та результативного управління ним акцентувалася значимість і роль бухгалтерської інформації. Вивчалася загальна методика проведення

бухгалтерських записів та форми (метод і стиль) їх перенесення на рахунки й заповнення книг. На основі бухгалтерської інформації опановувались методи оцінки стану маєтку та зміни майнового статку господарства з використанням даних інвентаризаційного опису (в оригінальному варіанті анотація викладена в такій редакції: Pojącia zasadnicze gospodarstwa. Ustrój gospodarski. Technika administracyi. Sprawdzanie porządku gospodarskiego. Zapisowość rachunkowa. Forma (metoda, styl), ksiegi, zapiski rachunkowe. Wykreslenie przedzialek. Stan majątku. Inwentaryzacja (spis skladników) majątku. Szacowanie. Inwentarz. Przedstawienie zmian majątku).

Оцінюючи структуру наступних тем і питань, винесених в навчальний процес за цією ж дисципліною відзначимо й відмітний факт як для «небухгалтерської освіти» (предмет викладався на будівельних спеціальностях), зокрема досконале вивчення подвійного італійського методу та удосконаленого методу подвійного запису німецької та французької шкіл. У процесі вивчення цієї дисципліни розглядався загальний рахунок (зведений рахунок майна і капіталу), який подався важелем поступу (інструментом), що інформаційно забезпечував орієнтири в управлінні господарською сферою (в оригінальному викладі – Metoda wloska podwójna. Metoda podwójna poprawna (szkola niemiecka, francuska). Rachunek dżwignią ruchu w sferze gospodarczej. Bilanse. Budżet. Odpowiedzialnośc za gospodarke).

Розвиток фінансових доктрин в рамках австрійської економічної школи щодо нематеріальних вартостей в господарстві, наукові розробки, що формулювалася у середовищі «Львівської і Краківської шкіл у межах польської фінансової та економічної думки», вплив популярних на цій території балансових теорій [39, 40] також зумовлювали поступ у поглибленні змісту фахових бухгалтерських дисциплін. Під впливом положень наведених напрацювань до практичної бухгалтерії вводили різні об’єкти нематеріальних вартостей.

Тому н*а* пізніших етапах вивчення цього предмету було введено теми: «Майно, поняття і поділ майна. Подання його стану і змін на основі інвентаризаційного опису його компонентів (складових). Методика раціонального (адекватного, логічного, правильного) подвійного запису (англійська, німецька та французькі школи)» (Majątek, pojęcie i podział. Przedstawienie stanu majątku. Inwentacya (spis składników) majątku. Szacowanie (ocena wartości) rzeczy. Inwentarz. Statyka majątku. Przedstawienie zmian majątku pod wpływem gospodarki. Istota i charakterystyka stylu merkantylistycznego. Zapisoeość chronologiczna wedlug metody włoskiej. Metoda podwójna poprawna (szkoła angielska, szkoła niemiecka, szkoła francuska). Zapisoeość sysatematycyna. Metoda włoska, angielska, niemiecka, francuska. Sumaryczne księgi głowne. Metoda kupieck pojedyńcza. Conto corrente: metoda włoska, metoda francuska).

Починаючи з 1880-их років до складу предметів вводилися теми, які більш акцентовано розкривали окремі об'єкти господарства і підприємництва (статок, капітал, продукція) з виділенням галузевих особливостей та організаційно-правових форм господарських утворень – у спілках торгових, промислових і фабричних, виділяючи командитні і акціонерні форми (Pojecia wstępne: Gospodarstwo i przedsiębiorstwo. Majątek, kapitał, produkcya. Spółki handlowe, przemysłowe i fabryczne; komandytowe i akcyjne.) З розвитком економічних взаємовідносин введено вивчення облікових записів стосовно валюти, а також таких об'єктів, як цінні папери, купони, векселі, есконт, іноземні векселі (девізи) (waluty, papiery wartościowe, kupony, weksle, eskont, weksle zagraniczne (dewizy) i tychże obliczenie).

У цей період посилився акцент на вивчення специфічних відмінностей торговельного і промислового обліку. Бухгалтерські предмети більш тісно вивчалися у взаємозв'язку з вимогами законодавчих торговельних норм щодо ведення бухгалтерських книг для забезпечення доказовості стосовно подання стану та

зміни майнових статків господарської одиниці (Rachunkowość kupiecka i przemysłowa. Wymogi ustswy handlowej co do prowadzenia ksiąg handlowych, oraz co do mocy dowodowej tychże. Przedstawienie stanu i zmian majątku).

Поглибилося вивчення подвійної бухгалтерії (книги і їх закриття, балансування і контроль), з наведенням наочного прикладу за методом подвійної бухгалтерії (Zasady rachunkowości podwójnej. Ksiegi i zamkniecie tychże, bilansowanie i kontrola. Praktyczne przeprowadzenie przykładu z rachunkowości podwójnej). У 1901-1902 навчальному році зміст предмету було розширено шляхом введення в нього практичних вправ з акцентом на методико-бухгалтерське опрацювання кореспонденції та розрахунків, характерних для промислового підприємства, закінчуючи закриттям книг та складанням балансу (Ćwiczenia praktyczne – a mianowicie: książkowe prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowego z uwzględniem dotyczącej korespondencyi i obliczeń; zamknięcie ksiąg i zestawienie bilansu).

У 1920-1922 навчальних роках згідно начального плану викладалася дисципліна **Buchalterja podwójna** (Подвійна бухгалтерія), яка від 1923 року отримала назву **Rachunkowość.** Структура програми цієї навчальної дисципліни передбачала розкриття таких тем як сутність та поняття бухгалтерського обліку в сільському господарстві та розгляд систем бухгалтерського обліку за методом подвійного та одинарного запису. У цьому предметі вивчалися поняття, характеристика та зміст книг бухгалтерського обліку, окремо виділяючи ведення бухгалтерії за методом подвійного та одинарного записів. Теоретично вивчалася і практичними вправами закріплювалася методика формування калькуляційних книг, значення статистики приватних господарств (Istota i pojecie rachunkowości rolniczej. System rachunkowości pojedynczej i podwójnej. Pojecie, charakterystyka i treść ksiąg rachunkowości pojedynczej i podwójnej. Ksiegi kalkulacyjne. Znaczenie statystyki prywatnej gospodarstw.)

Тематична структура предмету **Księgowość** (Бухгалетрський облік) показує, що при його вивченні опановувалася специфіка організації і особливості ведення обліку в основних галузях економіки. Програма предмету передбачала вивчення «історії науки», значення для суспільних інтересів та достатньо деталізований огляд теоретичних засад подвійної бухгалтерії. Зокрема вивчалися способи ведення рахунків та їх рознесення в основні, запасні та допоміжні книги. При вивченні предмету порівнювалися італійська, німецька та американська методики. В рамках дискусійної проблематики розглядалися підходи до складання балансів, їх оцінка та критичний аналіз. В межах вивчення цього предмету опановувалося практичне рахівництво на промисловому, добувному, сільськогосподарському та підприємствах лісового господарства (Historja, znaczenie j teoretyczne podstawy ksiegowoścj podwójnej. Sposoby prowadzenia rachunków. Ksiegi zasadnicze, zapasowe i pomocnicze. Metoda włoska, niemiecka i amerykanska. Sporzadzanie bilansów, ich ocena i krytyka. Praktyczne ksiegowanie w przedsiebioristwie przemysłowym, górniczym i rolniczo-leśnem).

Раніше згадуваний вплив сформованого у європейській бухгалтерській думці напряму «балансознавства» сприяв введенню в навчальний план предмета Księgowość i bilance (Бухгалтерія та баланс). У цьому предметі традиційно спочатку вивчали ціль (мету), значення та основи (базис) подвійного обліку, давніші методи подвійної бухгалтерії (італійська, німецька, американська та інші). Проте основний аспект спрямовувався на тогочасні (сучасні) форми рахівництва (картотечні Руффа, Хінза та інші) (Cel, znaczenie i podstawy księgości podwójnej. Metody księgowości podwójnej: dawne (włoska, niemiecka, amerykańska i inne) oraz nowoczesne (kartotekowe Ruffa, Hinza i inne)). На основі засвоєння теоретичних знань у цьому предметі опановувалася техніка формування балансів різних видів та вивчалися підходи до оцінки, аналізу і ревізії книг при

складанні балансів. Для вивчення предмету передбачалися практичні завдання з рахівництва та збалансування джерел фінансування на підприємствах (Technika sporządzania bilansów. Rodzaje bilansów i ich ocena, analiza i krytyka. Rewizja ksiąg i bilansów. Cwiczenia praktyczne z księgowości i bilansowania w przedsiębiorstwach).

У 1920-1929 роках в навчальний план включений інший, подібний за своїм змістовим наповненням, предмет **Rahunkowość i szacowanie dóbr** (Бухгалтерський облік і оцінка майнових статків). Орієнтацію предмету на традиційну сільсько-господарську бухгалтерію було посилено питаннями бухгалтерської оцінки статків, що визначало відмінний зміст його структурної будови. При його вивченні розглядалися питання сутності і змісту бухгалтерського обліку у сільському господарстві (сільськогосподарська бухгалтерія), розкривалася система бухгалтерського обліку за методом подвійного та одинарного запису. Традиційно вивчалося розуміння, характеристика та зміст книг бухгалтерського обліку за умови ведення бухгалтерії за методом подвійного та одинарного записів. Проте більш акцентованим було вивчення калькуляційних книги та їх значення для статистики приватних господарств. Для цього опанувалася оцінка грунтів (на основі природної та економічної класифікації), що супроводжувалося вивченням методів в системі різних видів оцінювання земельних маєтків та окремих земельних ділянок (Istota i pojęcie rahunkowści rolniczej. System rachunkowości projędyńczej i podwójnej. Pojęcie, chrakterystka i treść ksiąg rahunkowości projędyńczej i podwójnej. Księgi kalkulacyjne. Znacznie statystyki prywatnej gospodarstw. Ocena gleb: przyrodnicza i ekonomiczna klasyfikacja gleb. Metody syacowania. Ocena majątków ziemskich i poszczególnzch parcel).

Навчальна дисципліна **Nauka prowadzenia praktycznego ksiąg rachunkowych, korespondencyi handlowej, tudzież prac kantorowych** (Наука практичного ведення рахункових книг,

торгівельної кореспонденції та праці у канторах) передбачала опанування основних засад організації системної бухгалтерії з використанням методів, які практикувались у тогочасній європейській практиці. Для закріплення теоретичних знань передбачалося виконання практичних вправ на основі італійської, німецької та американської методик. Важливим, на погляд авторів цієї монографії, було виокремлення у цьому предметі і, відповідно, надання студентам знань і вмінь для порівняння різних методик між собою, узагальнення їх позитивних та негативних сторін (Glowne zasady i podzial buchalteryi systematycznej na metody obecnie praktykowanie ze względu na ich zastosowanie. Ćwiczenia praktyczne, dotycyące całości pewnego okresn rachunkowego, według metody włoskiej, niemieckiej i amerykańskiej. Porównanie metod poszczególnych między sobą z uwydatnieniem ich stron dodatnich i ujemnych). Так само досить об'єктивованими, на наш погляд, були передбачені вправи із врахуванням особливостей закриття рахунків на підприємствах унітарного типу (одна особа власник) та господарських утворень зі спільним капіталом (акціонерних товариств та пайових спілок зі сталим капіталом): «в одноособових підприємствах сальдо чистого зиску переносять безпосередньо на рахунок капіталу» [29, с. 65].

Позитивним аспектом слід визнати й те, що робота у конторі (організація діловодства) та опрацювання торгівельної кореспонденції вивчалися взаємопов'язано з бухгалтерськими вправами методичного характеру (систематизація бухгалтерської документації). Особлива увага приділялася вправам, які стосувася калькуляції товарів, дисконтування векселів, розрахунку відсотків (Ćwiczenia zamknięć samoistnych z uwzględniem przedsiębiorstw osób pojedynczyh i spółek z kapitałem zroiennym, oraz towarzystw akcyjnych i udziałowych z kapitałem stałym. Prace kantorowe oraz korespondencya handlowa łączyć się będą ściśle z ćwiczeniami buchalterycznymi jednak będą uwzględniane szczególnie

ćwiczenia dotyczące kalkulacyi towarów, dyskontu z weksli, oraz obliczeń odsetek, wypadających z rachunku bieżącego).

У тісному взаємозв'язку із змістом предметів конкретно облікового характеру у навчальний план (1920 р.) введено дисципліну **Przepisy o podatkach spożywczych** (Положення про податки на споживання). У цьому предметі вивчалася історія та теорія оподаткування, подавався загальний огляд видів оподаткування. Вивчалося законодавство в Австрії, інших європейських країнах та США у його еволюційному розвитку. Проте, акцент змісту предмету був спрямований на чинні норми тогочасного законодавства з оподаткування (які використовувалися у рахівничій практиці) та положення з адміністрування податків (Historya i teorya opodatkowania . Rodzaje opodatkowania w ogóle. Ustawodawstwo w Austryi i w innych krajach europejskich tudzież w Stanach Zjednoczonzch w stopniowym ich rozwoju; wyprzepisów odnoszączch się do służby technicznej kontroli skarbowej).

У 1908-1910 навчальних роках викладався предмет **Adminitracja lasu z księgowością** (Адміністрування та бухгалтерія у лісовому господарстві). У ньому, на фоні вивчення загальних засад і функцій адміністративних органів в галузевих господарствах та їх завдань в різних адміністративних системах, вивчалися типи і цілі рахівництва та господарське книговедення у лісовому господарстві. При цьому відзначимо, що предмет мав конкретну практичну спрямованість, а тому акцент ставився на складання записок та ведення книг, що стосуються руху коштів та матеріалів (Zasady ogólne. Organa administracyjne, ich wyszkolenie, zadania i zakres działania w poszczególnych systemach administr. Rodzaje i organizacja sił roboczych. Ubezpieczenia społeczne. Rodzaje i cele księgowości. Księgowośc gospodarcza. Prowadzenie zapisków i ksiąg, dotyczących obrotów pieniędzy i materjałów).

Предмет практичного нахилу **Praktyka rachunkowoadmi-**

nistracyjna (Обліково-адміністративна практика) був спрямований на вироблення в студентів навиків і вмінь у складанні щоденних та щотижневих звітів, ведення господарських книг на базі первинної облікової інформації, зібраної відповідальними особами. У предметі курсового навчання **Seminarjum ekonomiczno-rolniczne** *(*Економіко-сільськогосподарський семінар) для виконання вправ бралися реальні дані з фільварку Дублянського (Prowadzenie i referowanie raportów dziennych, tygodniowych, oraz prowadzenie ksiąg gospodarskich na tle zbieranego przez dyżurujących materjały rachunkowego z folw. Dublańskiego). Набуття практичних навиків та вмінь передбачав і предмет **Seminarjum kalkulacji warsztatowej** (Семінар з калькулювання виробничої собівартості продукції). При його вивченні вирішувалися приклади розрахунку загальних витрат підприємства та їх розподіл (матеріальні витрати, праця) та передбачалося вирішування прикладних завдань з розрахунку розрахунку сумарних витрат на виготовлення продукції (Przykład obliczenia kosztów wspólnych przedsiębiorstwa. Ich podział. Kosztu materjału, robocizny. Przerabianie przykładów obliczania kosztu własnego wytworów).

Для забезпечення навчального процесу готувалися різноманітні за набором навчального матеріалу посібники теоретичного характеру та інструктивно-методичного призначення для студійного вишколу фахівців. При цьому відзначимо, що навчальні посібники та підручники за викладом тематичного матеріалу були в достатній мірі узгоджені з темами введених навчальних програм. Зазвичай у передмові до посібника з бухгалтерії обґрунтовувалася його потреба: «якраз тепер відчувається брак фахової літератури» … а для стимулювання вивчення бухгалтерської справи відзначалося «щоби стати добрим бухгалтером треба мати солідну теоретичну та практичну підготовку» [21].

Наведемо характеристики окремих посібників. Так, у 1880 р.

Комісією з управління початковими промисловими школами та Педагогічним товариством у Львові був виданий практичний підручник – довідник під назвою «Наука про рахунки для промисловців» [41]. Призначенням цього навчально-довідкового посібника було забезпечення учнів промислових шкіл навчальним матеріалом для опанування бухгалтерської справи з нахилом до характерних рис організації і ведення промислової бухгалтерії. Посібник побудований в традиційному варіанті викладу матеріалу. У ньому після вступної оглядової теми «Характеристика бухгалтерії та потреба в ній» (Określenie buchhalteryi i jej potrzeba), подано матеріал для вивчення типів бухгалтерських книг (Wzory ksiag buchhalterycznych). Окремою темою подано матеріал стосовно деяких особливостей бухгалтерії на промисловому підприємстві з подальшим розкриттям бухгалтерського розуміння і відображення майнових статків в промисловості і торгівлі (Co rozumiemy w przemyśle i handlu przez majątek). Зіставлення двох видів обліку пояснюється тим, що більшість навчальних посібників того часу базувалися на канонах торгівельної. Виділення цієї теми до певної міри можна обґрунтувати на основі першого розділу третьої частин цього посібника (**Część trzecia. Rozdział I. Rus buchhalteryi przemysłowęj i kupieckiej**), де зіставно наведено специфічні риси галузевих видів обліку з метою набуття студентами навиків порівнювати галузеві бухгалтерські системи.

Більшість посібників структуровані в такий спосіб, щоби забезпечити взаємопов'язаність теоретичних занять з практичними. Такий підхід можна показати, наприклад, із побудови посібника Е. Лаура «Бухгалтерія в сільському господарстві» [42]. У цьому посібнику, розробленому на основі німецького видання, наведено адаптовану бухгалтерію, яка враховує специфіку діяльності великих сільськогосподарських утворень краю. У посібнику спочатку викладені традиційні теми, що розкривають потребу, зміст і різні форми сільсько-

господарського обліку (Potrzeba rachunkowości rolniczej; Znaczenie rachunkowości rolniczej; Różne formy rachunkowości rolniczej). Для забезпечення практичних занять у ньому наведено фактичні дані господарства «Новосад (Rachunki gospodarstwa „nowosad" za rok 1923/24)». Дані цього сільськогосподарського підприємства використовувалися для заповнення студентами на практичних заняттях основних і допоміжних книг, рознесення і закриття рахунків. Завершальним етапом вивчення практичної бухгалтерії у посібнику передбачено «Розрахунок та оцінка сільськогосподарського ремаенту та сільськогосподарської продукції» («Obliczenie i oszacowanie warsztatu rolniczego i rolniczych wytworów»).

За сприяння Товариства учителів вищих шкіл у Львові був виданий навчальний посібник (підручник) з бухгалтерського обліку для вищих торговельних шкіл (академій) [43]. У ньому, на фоні загального викладу принципів та нормативних положень щодо бухгалтерії як виду діяльності, наведено методи організації обліку на торговельних підприємствах(Wstęp. Pojęcie i cel księgowości). У подальших темах посібника на системній основі окремо наведено особливості методики обліку в оптовій торгівлі (Praktycne zastosowanie ksiegowosti w intesie hurtowym. O zaszłościach (tranzakcjach) księgowych. Forma ksiąg handlowych. Pojęcie wyrazów „Przychód" i „Rozchód" oraz „Winien" i „Ma"). В розвиток торговельного обліку у розділі V посібника подана специфіка і методика торгової бухгалтерії у відкритих комерційних компаніях (Zastosowanie księgowości pojedynczej w jawnych spółkach handlowych).

Для уявлення про глибину передбаченого отримання бухгалтерських знань в навчальному процесі вкажемо на тематичний розріз матеріалу, наведений у підручнику для торговельних шкіл і фахового студійного навчання [44]. Зокрема на наведені у ньому матеріали для вивчення прикінцевої теми щодо методів подвійної бухгалтерії (Metody ksiegowości

podwojnej), серед яких передбачалось вивчати: «metoda wloska» (італійський метод), «niemsecka», «amerykanska», «francuska», «angielska». На основі їх вивчення учні проводили порівняльний аналіз цих методів.

У підручнику для академій і вищих торговельних шкіл [45], викладено матеріал для вивчення бухгалтерського обліку в торгівлі. У цьому навчальному виданні спочатку наведено найважливіші засади подвійної бухгалтерії (Najważniejsze zasady buchalteryi podwójnej) з наступним деталізованим поданням навчального матеріалу про рахунки (основні і резервні) для обліку окремих компонентів активів (O rachunkach dla składników majątkowych (rachunkach zapásowych)). В розвиток бухгалтерської методики наведено змішані рахунки (O rachunkach zapasowo-wynikowych (mieszanych). У цьому підручнику достатньо добре презентована диспозиція груп рахунків та методи при рознесенні інформації з них на рахунки чистого майна (чистих активів) (O rachunkach czystego maiatku). Доцільно виділити й інші складові посібника, зокрема подання матеріалу для вивчення засадних принципів формування інтегрованої інформації (консолідація даних) при закритті книг у публічних компаніях (Zamknięcie ksiąg spółek jawnych wedle buchalteryi podwójnej).

З посібника для підготовчих торгівельних шкіл I і II класу купецьких гімназій [46] видно, що матеріал подався у більш спрощеному варіанті, аніж в посібниках для вищих шкіл. У ньому наведено теоретико-нормативний матеріал щодо загальних положень організації обліку і законодавчих приписів чинного на той час Господарського кодексу щодо організації торговельного (комерційного) обліку (Powstanie księgowości: Obowiązujące obecnie przepisy prawne, dotyczące księgowości kupieckiej pg kodeksu handlowego). Відзначимо і практичний нахил посібника, зокрема такі матеріали як заповнення готівкових документів (Dokumenty kasowe) та рознесення інформації на бухгалтерський рахунок. Наскрізним викладом показано ведення книги доходів і

видатків (Książka wpływów i wydatków osobistych), ведення складських книг та контроль за рахунком товарів (Księga magazynowa i kontrola ilościowa towarów). Зміст і характер контрольної функції бухгалтера за станом розрахунків підприємства наведена в темі «Kontrola należności i zobowiązań książkowych», а контроль за зміною фінансового стану господарства в «Kontrola stanu majątkowego przedsiębiorstwa».

В архітектоніці тогочасної освіти мало місце і факультативне навчання. Зміст навчальних посібників, призначених для такого типу вивчення окремих напрямків бухгалтерської науки мав деякі особливості. Тут для прикладу наведемо посібник, що розкривав «швейцарську бухгалтерію (прибуткову)» [47]. Він передбачав детальне вивчення студентами так званого «швейцарського відгалуження (концепції) бухгалтерського обліку» в рамках німецької бухгалтерської школи (Księgowość szwajcarska w składzie drobiazgowym). Враховуючи динамічний розвиток у тогочасному періоді кредитно-позичкових кооперативів та суттєве пожвавлення банківської діяльності окремо виділена тема стосовно застосування такої бухгалтерської методики в ощадних банках (Księgowość szwajcarska w Kasach Oszczędnościowych). Загальне вивчення цього курсу передбачало опанування тем щодо закриття книг (Zamknięcie ksiąg) та складання торговельного балансу (Bilans obrotu), і, що найважливіше, опановувалися методи переходу з іншої (більш традиційної для практики Галичини) форми бухгалтерського обліку до «швейцарського бухгалтерського обліку» (Przejście z innej księgowości na księgowość szwajcarską). Тут можна лише сказати, що популярність вивчення цього виду обліку на західноукраїнській території Східної Галичини зросла завдяки відомому швейцарському вченому та популярності його балансової теорії.

Інший зміст, аніж посібники і підручники для академічної освіти мало навчально-методичне забезпечення курсової фахової

підготовки чи абітурієнтських курсів. Ці навчально-інструкторські видання вирізнялися акцентом на організацію практичної бухгалтерії. Структурна побудова таких видань носила більш спрощений варіант процедурно-технічної методики рахівництва (книговедення) з наведенням нормативно-правової бази стосовно практичної бухгалтерії. Такого типу був, наприклад, практично-орієнтований підручник «Упрощене книговодство і податки» [48], виданий друкованим органом Союзу Українських Купців і промисловців «Торгівля і промисел». Він був призначений для використання на торговельних курсах «Рідна школа» та інших закладах фахового шкільництва. У ньому подано організацію ведення бухгалтерії за спрощеною методикою, яка рекомендувалася для дрібних промисловців, ремісників та купців з цільовим акцентом на визначення своїх доходів і витрат та використання бухгалтерських даних для обчислення сум для сплати податків.

Подібними за викладом навчально-практичного матеріалу були й інші підручники і порадники, призначені для ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках [49-58]. У таких виданнях спочатку наводилися теоретичні засади книговедення (бухгалтерії) та розкривалося змістове наповнення бухгалтерської термінології. Посібники зорієнтовувалися на поданні наскрізного вирішення бухгалтерських вправ (від заповнення первинних документів, рознесення інформації на рахунки і книги до складання балансу). При цьому відзначимо, що в підручниках наводились акценти на дещо відмінну методику рахівничої практики для середніх та великих торговельно-господарських та споживчих спілках, кооперативних об'єднаннях; наводились аргументи впливу виду діяльності господарського утворення на особливості методики практичної бухгалтерії.

Для практичних бухгалтерів Ревізійним Союзом Українських Кооперативів видавались посібники з наведенням тогочасної

законодавчої бази для ведення підприємництва та урядовими вимогами до ведення бухгалтерії в господарствах. Для прикладу можна навести «Практичний підручник для товариств задаткових» [51], який спирвся на норми закону від 09.04.1873 р. щодо обов'язкового ведення практичної бухгалтерії на підприємствах. У цьому посібнику, як і в інших виданнях подібного типу, наводилися рекомендації щодо форми книговедення у господарствах різних видів економічної діяльності та їх об'єднаннях (спілках) з наведенням наскрізних прикладів облікового процесу. В історіографічних джерелах такий вид посібників і порадників розкрито на достатньому рівні професійної оцінки, а тому не існує потреби в додатковому наведенні їх змісту, чи аналізу.

Наведені матеріали щодо організації академічної фахової освіти та студійного вишколу бухгалтерських кадрів на території Східної Галичини в минулому можуть бути використані і для проведення зіставного аналізу із станом організації та передумов удосконалення навчання за спеціальністю «Облік та оподаткування». Вони можуть бути застосовані в очікуваних проектах «розбудова потенціалу» (розробка адаптивних освітніх програм) та формуванні суттєво «нових за змістом» кафедр.

Окремі ідеї з наведеного досвіду організації студійного вишколу в системі підготовки бухгалтерських кадрів можуть бути використані навчальними закладами довищої освіти стосовно підготовки спеціалістів за кваліфікаційним рівнем «молодший бакалавр», проведенні різного роду студійних курсів з підвищення кваліфікації.

Література:

1. Brown R. E., Myring M. J. A novel approach to accounting education // The CPA Journal. March 1. 2002. 13. Bull I. Do academic traditions undermine teaching? URL: http://www. allbusiness. com/humanresources/employee-development/316964-1.html.

2. Williams S. V., Schwartz B. N. Accounting History in Undergraduate Introductory Financial Accounting Courses: An Exploratory Study // Journal of Education for Business. 2002. Vol. 77. No. 4. Pp. 198–202.

3. Bisman J. Making accounting historians. URL: http://www. allbusiness. com/humanitiessocial-science/history/13782057-1.html

4. Carnegie G. D., Napier C. J. Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. URL: http://www. emeraldinsight. com/journals. htm?articleid=869669 &show=pdf.

5.Flegm E. H. The relevance of history in accounting education: Some observations // Journal of Accounting Education. 1992. URL: http://www. sciencedirect. com/science/article/pii/ 074857519190010O.

6.Oktay G. Education of History and Education of Accounting History. MUFƏTAD DERGƏSƏ. January 2012. URL: http://www. mufitad. org/index. php/en/journal/904-tarih-egitimi-ve-muhasebe-tarihiegitimi. html.

7. Paisey C., Paisey N. J. An analysis of accounting education research in Accounting Education an international journal. 1992–2001. Accounting Education 13 (1), 69–99 (March 2004). Pp. 69–99.

8. Richardson A. J. Strategies in the development of accounting history as an academic discipline // Accounting History. 2008. № 13. Pp. 247–280.

9.Gomes D., Carnegie G. D., Napier C. J., Parker L. D., West B. Does accounting history matter? URL: http://ach. sagepub. com/content/16/4/389.

10. Швець В.Є. Виникнення і розвиток економічних студій у Львівському університеті в XIX ст.. // Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць ЛНУ ім. І. Франка. – 2012. – Вип.32. – С.303-310.

11. Козлова М.О. Взгляд из Украины на проблемы истории бухгалтерского учета как учебной дисциплины // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25. – С. 47–56.

12. Asonitou Sofia. The necessitg to develop University Teachesrs Pedagogical Training. A new Institutional Theory Approach (Department of Business Admimastration Technological Educational Institute of Athems) / https: // www.researchgate.net /publication/319465046.

13. Голубка М. М. Економічні знання у системі господарського розвитку західноукраїнських земель (друга половина XIX – перша половина XX століття): дис. … канд. екон. наук: спец. 08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки. – Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки, 2017. – 177с.

14. Шайнер Г. І. Розвиток комерційної освіти на Західноукраїнських землях (друга половина XIX – перша третина XX століття): дис. … канд. пед. наук: спец. 13.00.01 – загальна педагогіка та історія педагогіки. – Тернопільський національний педагогічний університет імені Володимира Гнатюка, 2012. – 183 с.

15. Кугай К. Б. Становлення класичної університетської освіти в Західній Україні (XVII-XIXст.) / К.Б. Кугай // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2017. – №13. – С. 24-29.

16. Гіптерс З.В. Розвиток економічної освіти дітей і дорослих на західноукраїнських землях (XIX – перша половина XX ст.): дис. … докт. пед. наук: спец. 13.00.01. – загальна педагогіка та історія педагогіки. – Ін-т пед. освіти і освіти дорослих НАПН України, 2016.

17. Шафранська І. Б. Економічна думка Західної України останньої третини XIX – першої третини XX століття: дис. … канд. економічних наук: спец. 08.00.01 – Економічна теорія та історія економічної думки. – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2015. – 174 с.

18. Синявська А. М. Становлення та розвиток комерційної освіти в Західній Україні (XIX ст.) : дис ... канд. пед. наук: 13.00.01 – загальна педагогіка та історія педагогіки. – Дрогобицький державний педагогічний інститут, 2009 . – 162 с.

19. Даньків Й.Я. Історичні аспекти становлення і розвитку бухгалтерської науки в Україні кінця XVIII і початку XXI століть / Й.Я. Даньків, М. Я. Остап'юк // Науковий вісник Житомирського державного технологічного університету, Серія «Економічні науки». – 2009. – №1 (47). С. 86-93. с. 184.

20. Потапюк Л.М., Потапюк І.П. Соціально-педагогічні засади розвитку системи національної кооперативної освіти на західноукраїнських землях (кінець XIX – початок XXстоліття) // Економічний форум. Серія «Економічна теорія та економічна історія». Збірник наукових праць Луцького НТУ. – 2017. Вип. - № 1. - С. 11-18.

21. Горбачевський В. Курс бухгалтерії / Валеріан Горбачевський. – Мюнхен, 1946. – 115с.

22. Від Реальної школи до Львівської політехніки: нариси з історії Львівської політехніки (1816-1918) / упоряд. О.В. Шишка; за ред.. Ю.Я. Бобала; Національний університет «Львівська політехніка», Науково-технічна бібліотека. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 440 с.

23. Львівська комерційна академія. Нарис історії. – Львів.: Вид-во Львівської комерційної академії, 2008. – 624 с.; 797 іл.

24. Encyklopedia. Львівський національний університет імені Івана Франка: в 2т. /Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2011. Т.1:А-К. – 716с.

25. Ciompa P. Grundrisse einer öekonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden; Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg / Paweł Ciompa. – Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910. – 202 s.

26. Pierwsze dziesięciolecie Towarzystwa Szkoły Ludowej pod względem finansowym (1892-1902) / oprac. Paweł Ciompa. – Kraków : nakł. Towarzystwa Szkoły Ludowej. - Kraków: Drukarnia Literacka, 1904. – 27 s.

27. Tomanek F. Wartość w economice a w bilansach: streszezenie wykładu inauguracyjnego, wygłoszonego w dniu 16 października 1932 r. w wyższej szkole handlu zagranicznego we Lwowie. Odbitka z księgi zbiorowej p. t. : «Życie gospodarcze a ecjnjmika społeczna». / Franciszek Tomanek: Lwow: Wydanie jako tom II. Bibljoteki Polskiego Towarzysiwa Economicznego we Lwowie, 1933.

28. Tomanek F. Przebudowa życia gospodarczego a rachunkowość (referat wygłoszony na 1-ym regjonalnym zjeździe księgowych okręgu Lwowskiego w dniu 1 wrzesnia 1935 r.) / Franciszek Tomanek . – Warszawa, 1935.

29. Безкровний К. Торговельне рахівництво: (курс лекцій) / Кузьма Безкровний. – Подєбради: Український Технічно-Господарський інститут позаочного навчання в Подєбрадах (Чехія), 1932-1933. – 201с.

30. Widomości statystyczne o stosunkach krajowych: Nieurodzaj w Galicji w r. 1875 i jego nastepstw: Wydane przez Krajowe bióro statystyczne; pod redakcyą prof. Dr.Tadeusza Pilata. Rocznik trzeci. Zeszyt I. – Lwow: Z drukarni E. Winiarza, 1876. – 232 s.; Widomości statystyczne o stosunkach krajowych: Nieurodzaj w Galicji w r. 1875 i jego nastepstrwa / wydane przez Krajowe bióro statystyczne; pod redakcyą prof. Dr.Tadeusza Pilata. Rocznik trzeci. Zeszyt II. – Lwow: Zwiazkowa drukarnja, 1877. – 204 s.

31. Нариси з історії статистики України / Науково-дослідний інститут статистики державного комітету статистики України. – К.: НДІ статистики Держкомстату України, 1997. – 199 с.

32. Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук: монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. Олексія Ковалюка і канд. екон. наук, проф. Володимира Швеця. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. – 440 с.

33. Безсмертний А.С. Освітня діяльність купецьких товариств Львова у 20–30-х рр. XX ст. // Вісник Національного технічного університету “ХПІ”. Серія: Актуальні проблеми історії України. – 2014. – № 54. – С. 22–28.

34. Швець В.Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб’єктів господарювання в Україні: [монографія] / В. Є. Швець. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448с.

35. Program C. K. Akademii Technicznej Lwowskiej na roky naukowego:1873-1878; / We Lwowie: nakladem c. k. Akademii technicznej, 1873;1874;1875;1876;1877.

36. Program ces. król. Szkoly Politechnicznej we Lwowie na rok naukowego: 1882-1894 / We Lwowie: nakladem funduszu szkoły Politechnicznej, 1882; 1883; 1884; 1885; 1886; 1887; 1888; 1889; 1890; 1891; 1892; 1893.

37. Program Politechniki Lwowskiej na rok akademicki: 1928-1939 / We Lwowie – nakladem Politechniki Lwowskiej, 1928; 1929; 1930; 1931; 1932; 1933; 1934; 1935; 1936; 1937; 1938.

38. Grossinger J. Nowoczesna ksiegowść Polska: systemu Pe-Ge / Jozef Grossinger, Zygmunt Ranzer. – Lwow: Naklad avtorow. – 1928. – 20 s.

39. Simon G. Di Bilalanзen der Uftigenfellitaften / German Veit Simon. – Berlin, 1899. – 490 s.

40. Schmidt F. Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft (zweite, durchgqsehene und erweiterte Auflage) / F. Schmidt. – Verlagsbuchaltung in Leipzig: G.A. Gloeckner, 1922. – 183s.

41. Nauka rachunków dla przemysłowców. Podręcznik, wydany staraniem Komisyi zarządzającéj; Lwowską szkołą pryemysłową. Tomik III. Biblioteka dla uczniów szkół przemysłowych. – Lwow: I. Związkowa drukarnja: Nakład Towarzystwa Pedagogicznego, 1880. – 138 s.

42. Laur E. Rachunkowość rolnicza dla gospodarstw włościańskich / Ernest Laur; wedlug 9-go wzdania niemieckiego przełożył i do potryeb włościan polskich dostosował prof. dr.

Franciszek Bujak. – Lwów: Drukarnja K. S. Jakubowskiego we Lwowie, 1926. – 158 s.

43. Góra W. Podrecznik księgowości (dla użytku w wyższych szkolax (Akademjach) handlowych: księgowość pojedyncza. T. I. – Trzecie, poprawione i uzupelnione wydanie / Witołd Góra. – Lwów – Warszawa: Książnica towarzystwa Nauczycieli szkół wyższych we Lwowie, 1921. – 250s.

44. Tomanek F. Ksiegowość kupiecka: pojedyncza i podwójna (z dołaczonemi wzorami 19 ksiąg handlowych). Podręcznik dla szkół i przedsiebiorstw handlowych / Franciszek Tomanek. – Lwów: Odbito na papieerze w drukarni K. S. Jakubowskiego, 1923. – 168 s.

45. Góra W. Nauka książkowości (buchalteryia): podręćznik dla akademii i wyższych szkół handlowych. Tom II. Książkowośc podwójna i jej zastosowanie w handlu towarowym: wydanie drugie, poprawione i żmienione / Witołd Góra. – Lwów: Drukarnja przy Zakladzie narodowym imienia Ossolinskieh, 1917. – 286 s.

46. Galle Ja. Zarys księgowośti kupieckij: dla szkół przysposobienia kupieckiego I stopnia i II klasy gimnazjum kupieckiego / Janina Galle. – Lwow-Warszawa: Ksiaznica – Atlas S.A., 1938. – 94s.

47. Christof M. Kasiegowosc szwajcarska (przebitkowa): Wydanie drugie poprawione i uzupelnione / Mieczyslaw Christof. – Lwow: Drukarnja Stanislawa Kublera, 1932. – 96 s.

48. Нестерович В. Упрощене книговодство і податки: Практичний підручник / Володимир Нестерович. – Львів: Союз українських Купців і Промисловців, 1935. – 128с.

49. Герасимович С. Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках / Сильвестр Герасимович. – Львів: Накладом М. Заячківського, 1920. – 110с.

50. Івасюк І. Рахівництво кредитових товариств: форми рахівничих книг Ощадно-Позичкового Товариства, збірник задач для вправ по рахівництву кредитів кооперативів / І. Івасюк. –

Побэдради: Видавниче товариство при Українській Господарській Академії в Ч. – С.Р., 1924. -91с.

51. Кормош Т. Практичний підручник для товариств задаткових, основаних на підставі закону з дня 9/IV. 1873 / Теофіль Кормош. – Перемишль, 1895. – 292с.

52. Порадник писарський: Підручник для писарів громадських / Уложили К. Левицький і Д. Савчак. – Львів: «Свобода», 1899. – 66 с.

53. Стернюк І. Підручник торговельно-кооперативного книговодства з 34 взорами / Іван Стернюк. – Львів: Друкарня Ставропігійсього Інституту; наклад автора, 1926. – 64 с.

54. Павлюк М. Порадник у книговодстві кредитових кооперативів / Мануїл Павлюк. – Львів: РСУК, 1930, – ч.1. – 78с.

55. Стефчик Ф. Підручник для спілок ощадності і позичкової системи Ф. Райфайзена. – Львів, 1900. – 330с.

56. Лепкий Я.О. Порадникъ писарський / Я.О. Лепкий. – Львовъ: изд. Общ-ва им. Михаила Качковского, 1909. – 64с.

57. Левицький К. Порадник торговельний / К.Левицький, І.Петрушевич. – Львів: Друкарня Наукового Товариства ім. Шевченка. Коштом і заходом Товариства «Просвіта», 1905. – 84с.

58. Івасюк І. Банкова справа: бланки по операціях, рахівництву та діловодству / Іван Івасюк. – Подєбради, 1925. – 205с.

© І.Й. Яремко, О.С. Лемішовська

Бачинський В.І., Мохняк В.С.

1.2. ІСТОРИКО-ЕВОЛЮЦІЙНИЙ РОЗВИТОК СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ У КРЕДИТНИХ СПІЛКАХ

Дослідження стану, змісту й функціональної спрямованості контролю сучасних кредитних спілок (внутрігосподарського і з боку державних та суспільних інституцій) передбачає розкриття еволюційних аспектів цього виду діяльності та інструмента управління і регулювання фінансово-економічного функціонування подібного типу господарських структур. Виходячи з великої чисельності кредитних спілок, регламентованих державних приписів проведення внутрішніх і зовнішніх ревізій в закладах банківського типу, важливим аспектом є питання з'ясування цього виду діяльності на прикладі організації і проведення контролю (ревізії) кредитних спілок на території Східної Галичини, особливий розвиток якого припав на другу половину XIX - початок XX ст. і отримує в історіографічних дослідженнях високу оцінку з позиції сучасного погляду.

Аналіз історіографічного розвитку та оцінка контрольної діяльності в тогочасному періоді на основі архівних документів забезпечили розкриття різнобічних фактів організації контролю діяльності кредитних спілок на західноукраїнських територіях. Ця складова розглядається двоаспектно: історичний аналіз дає змогу більш поглиблено оцінити становлення і розвиток контролю кредитних спілок та споріднених до них за характером діяльності господарських утворень (позичкових кас, своєрідних банківських установ тощо) з погляду його теоретичного та прикладного змісту. З позицій тогочасних законодавчих приписів оцінено завдання і зміст зовнішнього контролю ревізійними спілками за діяльністю кредитних спілок і проведення внутрішніх перевірок ревізійними комісіями безпосередньо в товаристві, проаналізовано зміни практично-функціональної спрямованості

контрольної діяльності під впливом багатьох суспільно-економічних факторів.

З іншого боку, гіпотетично можна дотримуватись погляду про вироблення в аналізованому історичному періоді (австро-угорський і польський) достатньо дієвих на практиці організаційних та методичних підходів, які можна розглядати актуальними для удосконалення сучасних теоретико-прикладних засад контролю кредитних спілок. При цьому відзначимо, що контрольна діяльність в системі кредитних спілок аналізується передусім в часи її найбільшого розвитку, тобто за австро-угорський період, де значний вплив мали засадні принципи європейської теорії і практики проведення ревізій установ банківського типу.

У цей період набуло масштабів створення кооперативних утворень, значна частина яких була організована у формі товариств чи спілок, зіставних з сучасним розумінням «кредитна спілка», де контроль мав особливі характерні ознаки. Насамперед варто відзначити, що на початку ХХ ст. на землях Східної Галичини діяло понад 1 тис. кредитних установ, динамізм появи яких сприяв тому, що вже у 1912 р. їх кількість зросла до 1974 організацій різних за масштабами і обслуговуванням сфер економічної діяльності. Вони видавали дрібні позички (кредити) ремісничим товариствам, підприємствам торгівлі, селянським господарствам тощо. Так, наприклад, для вирішення фінансово-кредитних проблем у впорядкуванні і організації ведення господарств різних сфер виробництва і торгівлі, підтримки існуючих та започаткування нових видів діяльності різними суб'єктами у 1843 була створена «Державна Галицька Каса Ощадності» (м. Львів). Свою кредитну установу мали і великі земельні власники – «Галицьке Кредитове Товариство Земське». У 1867 році для вирішення проблем сільського населення було відкрито «Ц.К. Упривілєлений Селянський заклад кредитовий» («Рустикальний банк») з правом кредитування парцеляційних

операцій великих земельних маєтків, купівлі та продажу нерухомості тощо. Після виходу кооперативного закону (1873р.) у містах Східної Галичини почали організовуватись так звані «завдаткові каси» і «Kolka rolnicze», центральний офіс і філії «Общого Рольничо-Кредитового Заведения» для Галичини і Буковини («Крилошанський банк»). З 1889 р. у Східній Галичині почали утворюватися спеціальні маленькі банківські відділення – «райфайзенки», які забезпечували дешеві кредити.

Ощадно-кредитні заклади у різних формах (спілки, союзи) функціонували в багатьох населених пунктах Східної Галичини, а їх діяльність за законом 1887 р. підпорядковалась Патронату – приписам спеціальної інструкції для крайових (повітових) урядів з метою «державного» нагляду за діяльністю такого типу господарських структур. Згодом за державними повноваженнями діяльність таких спілок була передана під контроль українських центральних інституцій («Крайовий Союз Кредитовий», «Народна Торгівля» та «Крайовий Союз Ревізійний»).

Матеріали щодо змісту і характеру проведених на основі законодавчих норм тогочасного періоду обов'язкових ревізій, наведені конкретні факти в статистичних та архівних документах, узагальнення в публіцистичних та енциклопедичних джерелах інформації наводять чисельну різнохарактерну інформацію про характер, зміст і результати ревізій в господарських утвореннях ощадно-кредитної діяльності. В наукових дослідженнях найбільш об'ємно розкрита інформація про конкретні організації, які здійснювали ревізію (різні союзи ревізійних спілок), у структурі яких виділялись як окремі системні одиниці конкретні ревізійні утворення (РСУК – «Ревізійний союз українських кооперативів», «Ревізійний союз руських кооперативів» та інші подібні об'єднання). В історіографічній літературі, архівних документах наявний також великий обсяг даних про різні аспекти діяльності ревізійних служб, сформованих безпосередньо на конкретному товаристві (звіти ревізійних комісій).

Закономірно, що контрольно-ревізійна діяльність мала особливо важливе значення в кредитно-фінансових організаціях (суспільно-соціальна сфера), а тому й стала окремим об'єктом не лише історичних, а й економічних досліджень кооперативної діяльності загалом. Так, у статті «Українські банки Львова в авангарді руху ощадності» проаналізовано діяльність українських кооперативів на західноукраїнських землях кінця XIX ст.– до 1939 р. з акцентом на сферу надання депозитних послуг (діяльності у сфері «ощадності»), проте і ревізійна робота на цих підприємствах є достатньо акцентованою [1, с. 50-53]. Контрольно-ревізійна робота у більш об'ємному викладі висвітлена у тематичному дослідженні М. В. Вербового «Фінансово-кредитні інституції національно-господарського руху в Західній Україні впродовж 1848-1938 рр.» [2]. Законодавчу регламентацію проведення ревізій у банківській сфері наведено у статті П. Леоненка і О. Бурунової «Кредитна політика державного земельного банку Другої Речі Посполитої в Західній Україні», де також висвітлено умови та особливості діяльності інших аналогічних кредитно-фінансових установ, в т.ч. й проведення на них контрольних і ревізійних перевірок [3, с. 140-149].

Подібними за своєю суттю до кредитних спілок були страхові організації, діяльність яких загалом і проведення в них ревізій зокрема наведено у статті «Роль страхових товариств «Дністра і Карпатії» у кредитному забезпеченні кооперативного руху Східної Галичини». На прикладі цих товариств проаналізовано основні тенденції не тільки розвитку української страхової кооперації наприкінці XIX – початку XX ст. як такої, але й сфера контролю їх кредитної діяльності [4, с. 13-18].

Достатньо глибоко проаналізовано функціонування кредитного банку «Земля» (1907-1939 р.), який здійснював свою діяльність по суті у формі кредитної спілки. У конкретно проведеному дослідженні об'ємно наведено зміст і характер організації внутрішніх ревізій, що проводилися силами

контрольних комісій цієї кредитної спілки (кооперативного банку), результати їх проведення та вплив цих комісій на діяльність цього кредитного закладу, характер і об'єкти охоплення при здійсненні зовнішніх перевірок, що проводилися РСУК за формою державних повноважень [5].

Ураховуючи суспільну значимість, кредитні спілки перебували під урядовим наглядом відповідно до тодішніх правових норм. Австро-угорські закони щодо регулювання фінансово-кредитної діяльності та зовнішнього контролю за кредитними спілками діяли і у польський період. До таких регулювальних документів належали закон від 10 липня 1865 р., постанова Міністерства фінансів від 13 січня 1876 р., закон від 1 грудня 1866 р. про деякі зміни до законодавчих актів, які регулювали кредитно-фінансову політику в Австро-Угорщині, а також закон від 20 липня 1868 р. щодо деяких аспектів регулювання обігу заставних листів.

Для виконання законодавчих приписів щодо контролю кредитних спілок створювалися Ревізійні союзи кооперативів, які, згідно з делегованими їм державними органами повноваженнями, виконували свої функції відповідно до закону 1903 р. Норми цього закону вводили обов'язковий нагляд і контроль за діяльністю кооперацій та умови виконання цих функцій національно-етнічними (українськими, польськими, єврейськими) ревізійними утвореннями. У 1904 р. було створено Крайовий союз ревізійний (КСР), якому вже в 1912 р. було підпорядковано 552 кооперативи (з них 338 кредитних, близько 100 кооперативів обслуговував Руський ревізійний союз (РРС)). Того ж року відразу виникло ще декілька десятків переважно польських кредитних товариств, які у 1874 році об'єдналися в союз. В 1909 році до цього союзу входили 282 товариства з 343706 членами. Окремо постає союз єврейських товариств (1901 р.) з наданим йому правом проведення ревізій. У 1909 році цей союз об'єднав вже 464 спілки. Контроль за діловодством (веденням обліку) кредитно-

ощадних товариств відповідно до їхніх статутів та закону від 9 квітня 1875 р. здійснювали також внутрішні ревізійні комісії, діяльність яких регламентувалася, як правило, окремими положеннями.

Створення ревізійних союзів (починаючи з 1884 р.) на західноукраїнських територіях в австро-угорський період організовувалось за прикладом англійських аудиторів. У цьому періоді в Німеччині виник інститут бухгалтерів-ревізорів, який існував за рахунок коштів банків, і відповідно, представляв інтереси фінансового капіталу. Виходячи з цього, на той час також існував погляд на цей вид діяльності як на малоефективну, грошово-накладну систему з використанням крайньо упереджених процедур. Незалежно від таких оцінок сучасників, інститут ревізорів сприяв виробленню й удосконаленню системних способів проведення документальних ревізій, сформулював вимоги до професії, а, головне, сприяв удосконаленню рахівничої практики.

Історіографічні дослідження й архівні документи вказують на загальний підхід до організації контрольних перевірок і ревізій. Традиційно у процесі проведення перевірки будь-які контрольні комісії насамперед порівнювали фінансові звіти із бухгалтерськими книгами. Тобто, показникам звіту, їх об'єктивності і достовірності надавалось визначальне значення, що закономірно з точки зору державного контролю за сплатою податків і суспільного нагляду за використанням кредитних коштів. Окрім перевірки звітності традиційно здійснювалася ревізія готівки у касах та інших активів товариства, таких як нерухомість, цінні папери, уділені позички, інша власність, а також пасивні доходи. З позиції сучасності вкажемо, що важливими об'єктами, на фоні оцінки фінансових показників, були й такі, як аналіз зміни резервного фонду та інформації про те з яких коштів отримано прибуток.

У багатьох випадках як комісії Ревізійних спілок (зовнішній

контроль), так і ревізійні комісії безпосередньо кредитних товариств (внутрішній контроль) звертали окрему увагу на стан книговедення (бухгалтерії) у товаристві. Важливо вказати, що «добротність» бухгалтерії оцінювалась зіставно з критерієм ділової репутації кредитної спілки чи цілого об'єднання. Низка інформаційних джерел, зокрема й акти та висновки ревізій, свідчать про те, що належний стан обліку і звітності відігравали важливу роль у процесах залучення інвестицій, кредитних ресурсів інших установ та, зрештою, і членів кредитної спілки. Вважалося, що за умови добротної бухгалтерії формуються «прозорі» і достовірні показники фінансового звіту, який оприлюднюється товариством, вкладники та кредитори отримують змогу більш точно оцінити усі ризики та переваги від співпраці із товариством.

Для окреслення характеру контрольної діяльності, вкажемо, що після проведення перевірок (ревізій) внутрішньою ревізійною комісією і зовнішніх ревізій уповноваженим Ревізійним союзом у тримісячний термін по завершенні адміністративного року рада директорів подавала річний звіт наглядовій раді з відзначенням контрольних висновків. У цьому звіті наводилися підтверджені ревізіями різні показники щодо фінансових надходжень та видатки, які здійснювалися касами товариства упродовж звітного періоду. При цьому наводився й підтверджений контрольними перевірками розрахунок прибутків та видатків, фінансовий баланс маєтків, які належали інституції, а також виплати дивідендів з прибутків.

Про результати усіх перевірок складався відповідний протокол, який спершу представлявся раді директорів надання їй можливості внести свої зауваження та, за необхідності, подати роз'яснення щодо тих чи інших аспектів роботи адміністративного апарату кредитної спілки. Після цього звіт передавався на розгляд наглядової ради, яка приймала остаточне рішення щодо покарання або стимулювання директорів. Усі річні звіти,

рахунки та ухвали, підписували члени правління і наглядової ради. Вони публікувалися за два тижні перед загальними зборами. Відповідно до закону, повідомлення про діяльність товариства мало розміщуватися у спеціальному місці на території приміщення, у якому розташовувалося товариство, а також на сторінках «Господарсько-кооперативного часопису» – видавництва КСР.

Стосовно діяльності внутрішньої ревізійної комісії, то існували певні особливості, які детально наводилися у спеціальній інструкції. Свою роботу в ході фінансової ревізії вона мала розпочати із перерахування усієї готівки, наявної у касі. Будь-які невідповідності між реальним станом речей та фінансовим звітом мали бути записані у спеціальній ліквідаційній книзі. У разі виявлення недостачі, ревізійна комісія мала стягнути збитки із касира. Усі інші матеріальні цінності, які могли знаходитися у касі (бони, страхові купони, поштові марки) комісії не рекомендувалося перераховувати, а лише облікувати наявні звіти. Наступним був етап перевірки векселів та об'єктів, наданих під заставу. Ревізійна комісія мала перевірити якість виконання радою директорів своїх функцій, а рада директорів – прозвітувати щодо вартості цих об'єктів та надати детальну характеристику поручителів.

Щодо перевірки касових операцій, то в інструкції було чітке застереження, що на початку проведення контролю необхідно пересвідчитися чи усі касові звіти перевірені і підписані бухгалтером. У разі коли касову книгу не перевірено, то за це передбачалося адміністративне покарання відповідальної особи. Приписами щодо порядку проведення контрольних процедур вимагалася перевірка встановлення права доступу до документації тих чи інших службових осіб (встановлення кола відповідальних за ведення кожного документу). Для виконання цих приписів наглядова рада утворювала контрольний комітет, метою якого була цільова ревізія фінансових документів, управлінських актів, документів кас та загалом всього документообігу інсти-

туції. Цей комітет не менше одного разу на місяць звітував про виконання своїх функцій і результати контролю наглядовій раді.

Внутрішні перевірки (контроль різного роду) узгоджувались зі змістом і методами зовнішньої ревізії у кредитних установах, які проводив КСР, що прирівнювалися за тодішніми правовими нормами до урядових перевірок. Зокрема, кредитні спілки повинні були у своїй діяльності користуватися такими нормами інструкцій: не змінювати статут кредитного утворення до його затвердження КСР; вести своє діловодство (бухгалтерію) відповідно до зразків, виданих КСР. Важливо вказати, що окремі історичні факти засвідчують: при потребі зміни форми рахівництва, кредитний заклад міг запропонувати свої варіанти змін до пропонованого ревізійним союзом діловодства. Затвердити ці зміни міг КСР. Відповідно до своїх повноважень КРС міг стримувати виконання ухвал спілки і їх корекція повинна була проводитися відповідно до вказівок та рекомендацій КСР. Про важливість і повноту повноважень Ревізійних союзів свідчить той факт, що ці об'єднання могли утворювати і ліквідовувати органи управління відповідно до вимог КСР, а також те, що спілка зобов'язувалася вступити до тих кооперативів, до яких рекомендував КСР. Такі функції найчастіше виконували «Сільський господар» та «Просвіта», відповідно кредитна спілка зобов'язувалася виконувати їх норми та налагоджувати свою співпрацю із ними відповідно до їх статутів.

Нижче коротко наведено деяку інформацію про організацію ревізій (контрольних перевірок), базові засади їх проведення, основні об'єкти та результати перевірок. Насамперед варто відзначити значимість контролю публічного звітування і показників звіту як таких щодо даних про вартісні зміни в капіталі кредитної спілки. Для цього наведемо характеристику балансу підприємства у тогочасних посібниках: «баланс вказує кінцевий маєтковий стан підприємства, тобто ті матеріальні та ідеальні вартості, якими дисценує підприємство; капітал –

встановлення висоти вартості маєтку» [6, с. 14]. Відзначене, а також результати багатьох історіографічних досліджень, архівні документи проведених ревізій вказують, що наведені в актах ревізій факти дають змогу розкрити складність фінансово-економічних та господарських процесів. Наведені в актах ревізій матеріали і висновки, зроблені на основі аналізу фінансової звітності, дозволяли комісії встановити рівень успішності діяльності товариств. При цьому, Ревізійні служби товариств аналізували діяльність його окремих органів, робили висновки щодо причинно-наслідкового зв'язку деяких процесів та оцінювали якість діяльності товариств. В такий спосіб підкреслюється значимість проведених внутрішніх ревізій.

Важливість контролю показників річного звіту та закриття рахунків підтверджується тим, що наглядова рада на основі цих результатів передавала загальним зборам інформацію щодо поділу прибутків. Загальні збори ухвалювали рішення щодо розподілу прибутків з урахуванням викладених в акті ревізій показників про співвідношення між резервним фондом та пожертвами на культурно-освітні програми – на резервний фонд мало йти не менше 10 % прибутків, аж поки він не сягне суми удвічі вищої від загальної вартості усіх уділів.

Особливий контроль здійснювався за введеними в обіг ощадними книжками, реєстрами уділів, облігаціями, векселями тощо.

Кредитні спілки (союзи) крім суто статутної діяльності здійснювали також і такі функції, що стосуються організації обліку, контролю, ревізії. Так, наприклад Крайовий союз кредитний видавав для своїх членів вказівки до організації облікової практики, здійснював контроль не тільки за їх діяльністю, але й за станом обліку. До регіональних особливостей діяльності ревізійних союзів можна віднести організацію фахової підготовки бухгалтерів. Так, наприклад, з 1904 р. Крайовий Ревізійний Союз, Ревізійний Союз Українських кооперативів (РСУК) розпочали організацію фахових курсів як розвиток

торговельного шкільництва, зокрема, заочні курси цього союзу навчали діловодства (рахівництва), готували фахівців наглядових рад і контрольних комісій. Так само при Крайовому господарсько-молочарському союзі започатковано (1911 р.) щорічні курси діловодів.

Окремо варто виділити інформаційно-координуючу функцію цих ревізійних союзів у системі загального кооперативного руху. Так, наприклад, РСУК здійснював такі супутні функції через видавничу діяльність «Господарсько-кооперативного часопису», журналу «Кооперативна республіка». У них передусім публікували праці про досвід української та зарубіжної кооперації та досягнення економічної науки, проте звіти кредитних кооперативних закладів були одними з найбільш важливих. Подібна функція була притаманна й для однієї із найдавніших і найбільших торговельних спілок в Галичині «Народна торговля» (1883 р.), яка також, крім основних статутних функцій – придбання і реалізація товарів і продуктів, посередництво при закупівлі, – видавала популярну літературу, в т.ч. й з організації рахівничої справи. Проте, інструкторсько-методологічна допомога в організації практичної бухгалтерії отримала найбільший вираз в діяльності Крайового Союзу ревізійного (Ревізійний Союз Українських Кооперативів (РСУК)).

В історіографічних розвідках та архівних джерелах достатньо фактів про те, що фахівці (ревізори) цієї організації, крім своєї основної функції (підтвердження достовірності обліку і звітності), безпосередньо брали участь в організації обліку на конкретних кредитних спілках. На додаток до конкретної допомоги практикуючим бухгалтерам, вони готували посібники для ведення бухгалтерії. Так, наприклад, у 1895 р. Теофіль Кормош (ревізор РСУК) видав практичний посібник за назвою «Практичний підручник для товариств задаткових, основаних на підставі закону з дня 9. IV. 1873» [7]. У ньому домінують процедурні акценти, властиві для німецької школи

бухгалтерського обліку. Утім, враховуючи суспільний характер кредитних спілок, їх тогочасний виражений соціальний характер, у цьому методичному посібнику значної уваги приділено питанню формування капіталу. Розглядаючи власний капітал як основу фінансової могутності, а також як підставу для отримання кредиту, у підручнику конкретизується значимість дотримання співвідношення між власним капіталом і чужими капіталами (запозиченнями). Зокрема дотримується позиція, що власні капітали повинні становити одну третину оборотного капіталу товариства. При цьому відзначимо, що подібний підхід властивий для всіх праць у сфері обліку.

Значну увагу у працях з обліку приділялося питанням формування резервного капіталу (фонду) та його використання. У тогочасній теорії і практиці питанням формування бухгалтерією страхового капіталу (убезпечень власного капіталу) надавалось великого значення. Так, наприклад у посібнику «Торговельне рахівництво» [8] обліку резервів виділено значне місце. Зокрема виділено «фонд непевних довгів, що називається делькредере» [8, с. 66], процеси «утворення запасного капіталу, які призначаються для того, щоб було чим покрити втрату, якби така одержалася» [8, с. 67]. Проте, найважливішим, на наш погляд, є обґрунтування у цьому посібнику доцільності створення «резервних фондів, що мають ті чи інші осібні призначення і формуються з чистого зиску поверх запасного капіталу» [8, с. 67].

У наведеному вище підручнику Т. Кормоша описані засади організаційного та нормативно-методичного характеру, де за зразок діяльності підприємства було взято німецький тип кас Шульце-Деліч з обмеженою відповідальністю. Організації практичної бухгалтерії було пристосовано до обставин і потреб українського середовища в Австро-угорській системі державного управління на Галичині. Методика ведення обліку та формування звітності наведені у розділі XIV «Рахунковість в товариствах задаткових».

Стосовно вибору форми рахівництва відзначимо, що в посібнику передбачено й те, що в кредитних спілках книги можуть вестися частково на підставі подвійної купецької бухгалтерії, але з деякими відмінностями, а частково – на підставах простої системи. У пропонованій формі балансу кредитного товариства домінував економічний підхід, що вплинуло на порядок відображення об'єктів обліку: спочатку пасивів, а потім активів. У посібнику значна увага приділяється питанням скорочення витрат, пропозиції щодо їх класифікації. Особливо наголошується на збереженні співвідношення різних видів витрат до величини наданих кредитів.

Крім цього посібника, зусиллями РСУК видавались перекладені на українську мову німецькомовні підручники з питань практичної організації бухгалтерського обліку. Ці переклади сприяли удосконаленню практичної бухгалтерії і частково вплинули на активізацію процесів розвитку української економічної науки та бухгалтерського обліку. Так, наприклад, підготовлений на таких засадах «Порадник писарський» (Д. Савчак, К. Левицький) забезпечив основу для методичного врегулювання практичної бухгалтерії і документообороту загалом. Порадник, зокрема, наводив докладний опис організації обліку грошових коштів у касі, ведення касової книги, складання бюджету доходів і видатків, формування звітності та проведення інвентаризації всього нерухомого і рухомого майна суб'єкта господарювання.

РСУК також рекомендував до використання у практичній бухгалтерії «Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках», підготовлений С. Герасимовичем (1920 р.) [9]. Структурно підручник складався з трьох розділів, у першому з яких висвітлено теоретичні засади організації бухгалтерії з акцентом на побудову практичного книговедення. Другий розділ розкривав методику для рахівничої системи у середніх та великих торговельно-господарських й

споживчих спілках. Ця методика охоплювала обліковий процес поточних господарських операцій до пропонованих процедур річного закриття книг (визначення залишків) та техніки складання балансу. Акцентовано описано методику визначення зиску (прибутку). Окремим розділом розкрито зміст книговедення (бухгалтерії) у малих споживчих та господарських спілках. Для надання практичної наочності пропонованої методики обліку у посібнику використано модель наскрізної бухгалтерської задачі з рекомендованими формами накопичувальних реєстрів (книг) та узагальнення інформації у звітності. Пропоновані форми рахівництва вважалися у тогочасній практиці такими, що забезпечували необхідну інформацію.

Збільшення обсягів кооперативної діяльності на Західно-українських землях наприкінці XIX ст., зростання кількості суб'єктів господарювання викликало потребу в розширенні діяльності установ кредитного характеру, форми організації більш відповідної до цих умов практичної бухгалтерії. У свою чергу це зумовило потребу у нових підручниках з обліку, які б враховували як галузеву особливість кооперативних утворень (торговельних, виробничих), так і спеціалізацію кредитно-ощадних спілок. Висококваліфіковані фахівці-ревізори Союзу брали участь у підготовці й інших підручників з бухгалтерського обліку.

Для забезпечення таких потреб інспектор РСУК І. Стернюк підготував і видав у Львові в 1926 р. «Підручник торговельно-кооперативного книговодства» [10]. На основі практичного досвіду роботи автор цього посібника наводив поширені на той час проблеми у практиці обліку та пропонував більш досконале методичне забезпечення бухгалтерії торговельних кооперативів. У посібнику, що складався з п'яти розділів, насамперед розкрито зміст основних термінів, які на той час використовувались купцями і промисловцями, та їх бухгалтерський зміст. Основні розділи посібника містили опис облікових книг, регістрів та формулярів, які були як пропонованими на основі рахівничої

практики, так і регламентованими законодавчими приписами. Для більшої практичної наочності у посібнику на прикладі наскрізної облікової задачі відображено типові господарські операції з виходом на балансове узагальнення.

Варто відзначити і посібник для конкретної сфери діяльності – «Порадник у книговодстві кредитових кооперативів», виданий під авторством інспектора РСУК Мануїла Павлюка (1930 р.) [11]. У цьому пораднику матеріал традиційно було викладено наскрізною бухгалтерською задачею. На основі первинних документів і облікових регістрів продемонстровано логічну послідовність бухгалтерських процедур від створення кредитної спілки до узагальнення даних, тобто виведення залишків та складання балансу.

Видання підручників з облікової справи було притаманне Союзу Українських Купців. Так у 1935 р. головний редактор друкованого органу Союзу «Торговля і промисел» В. Нестерович видав підручник «Упрощене книговодство і податки» [12]. Цей підручник підготований на основі набутого автором досвіду, як практичного, так і при викладанні бухгалтерських курсів при торговельній школі «Рідна школа». Призначений підручник виключно для практичної організації бухгалтерії, починався з розділу «Упрощене книговодство у світі податкового права», де розкрито зміст і характер такої форми рахівництва в системі тогочасної нормативно-правової основи оподаткування. Наступні розділи розкривають методику бухгалтерської системи за спрощеною формою для її використання суб'єктами господарської діяльності, а також фізичними особами. Відзначимо той факт, що «книговедення» для фізичних осіб (підприємців) за тогочасними законодавчими нормами не було обов'язковим, але в цьому підручнику пропонувалось корисним для визначення «приватними підприємцями» своїх доходів і витрат.

Функція фахової підготовки бухгалтерів в системі кооперативно-торговельного шкільництва була налагоджена Науковим

Товариством імені Т. Шевченка (започатковано в 1873 р. у Львові). Така функція виконувалась передусім через систематичну публікацію праць з економіки і права («Часопись правнича і економічна») та «Хроніки Наукового Товариства імені Шевченка». У цих виданнях оглядові матеріали доповнювались наведенням фінансової звітності господарських товариств краю. Для справедливості слід відзначити, що безпосередньо організація бухгалтерського обліку, його методика у цих виданнях наводилась лише фрагментарно.

Крім наведених підручників та методичного забезпечення вкажемо й на облікові розробки західно-українських фахівців, сформованих в еміграції. Так, наприклад, Український технічно-господарський інститут при Українській Господарській академії у Подєбрадах видав курс лекцій К. Безкровного «Торговельне рахівництво» [8] і підручник І. Івасюка «Банкова справа» [13].

Таким чином, розвитку організації, методики та методології бухгалтерського обліку у кредитних спілках приділялась значна увага з боку тогочасних вітчизняних науковців та практиків.

Література:

1. Комаринська З. Українські банки Львова в авангарді руху ощадності// Вісник Національного банку України. 2007. № 5. С. 50-53.

2. Вербовий М.В. Фінансово-кредитні інституції національно-господарського руху в Західній Україні впродовж 1848-1938 рр.: автореф. дис. … канд. екон. наук: спец. 08.01.04. – К., 2005. – 19 с.

3. Леоненко П. М. Кредитна політика державного земельного банку Другої Речі Посполитої в Західній Україні // Фінанси України. 2007. № 3. С. 140-149.

4. Гавліч І. Роль страхових товариств «Дністра і Карпатії» у кредитному забезпеченні кооперативного руху Східної Галичини // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного

університету імені Володимира Гнатюка. Серія: історія. 2013. № 1 Ч. 2. С. 13–18.

5. Янюк І. Ф. Діяльність кооперативного банку «Земля» у Східній Галичині (1907–1939 рр.). – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата історичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 07.00.01 «Історія України». – Тернопільський національний педагогічний університет імені Володимира Гнатюка, Тернопіль, 2018.

6. Горбачевський В. Курс бухгалтерії / Валеріан Горбачевський. – Мюнхен, 1946. – 115с.

7. Кормош Т. Практичний підручник для товариств задаткових, основаних на підставі закону з дня 9/IV. 1873 / Теофіль Кормош. – Перемишль, 1895. – 292с.

8. Безкоровний К. Торговельне рахівництво: (курс лекцій) / Кузьма Безкоровний. – Подєбради: Український Технічно-Господарський інститут позаочного навчання в Подєбрадах (Чехія), 1932-1933. – 201 с.

9. Герасимович С. Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках / Сильвестр Герасимович. – Львів: Накладом М. Заячківського, 1920. – 110с.

10. Стернюк І. Підручник торговельно-кооперативного книговодства з 34 взорами / Іван Стернюк. – Львів: Друкарня Ставропігійського Інституту; наклад автора, 1926. – 64 с.

11. Павлюк М. Порадник у книговодстві кредитових кооперативів / Мануїл Павлюк. – Львів: РСУК, 1930, – ч.1. – 78 с.

12. Нестерович В. Упрощене книговодство і податки: Практичний підручник / Володимир Нестерович. – Львів: Союз українських Купців і Промисловців, 1935. – 128с.

13. Івасюк І. Банкова справа: бланки по операціях, рахівництву та діловодству / Іван Івасюк. – Подєбради, 1925. – 205с.

© В.І. Бачинський, В.С. Мохняк

Швець В.Є.

1.3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ ДОКУМЕНТИ АРМІЇ УКРАЇНСЬКОЇ НАРОДНОЇ РЕСПУБЛІКИ

Питання актуальності висвітлення облікового історичного досвіду часто піддають критиці щодо доцільності його наукового опрацювання. Це пов'язано, насамперед, з точкою зору прагматичності обліково-аналітичної діяльності, яка постійно змінюється в унісон науково-технічного прогресу і найбільш передових інформаційних технологій. Водночас, виникає питання: чи можна створити теоретико-методологічні основи обліково-аналітичних наук без дослідження історичного досвіду застосування методів, вимірників, носіїв інформації та форм звітності? Одночасно, обліково-аналітичні документи завжди слугували найбільш достовірними та переконливими джерелами для досліджень вченими історичного минулого. Прикладом використання обліково-аналітичних документів для аналізу торгівлі в Україні, податкових відносин, грошового обігу й економічних основ державотворення є дослідження М. Грушевського, І. Крип'якевича та інших вчених, які користувалися обліковими книгами [1]. А враховуючи лише фрагментальну збереженість у документах історії України через тривалу відсутність державності, наукові дослідження обліково-аналітичних документів набувають особливої ваги і актуальності. У зв'язку зі 100-літтям від державотворення періоду Української Народної Республіки особливою актуальністю виокремлюються дослідження найменш висвітленої теми – діяльності Армії УНР. В силу об'єктивних і суб'єктивних причин бракує джерельної бази, яка б найбільш повно і достовірно надала можливість відтворити діяльність Армії УНР і залишити нащадкам правдиву інформацію про важливі історичні та економічні питання періоду державотворення 1918-1919 рр.

Розглядаючи діяльність армії УНР в обліковому контексті, маємо змогу користуватися бухгалтерськими документами тих часів. Основним об'єктом дослідження є обліково-аналітичні документи 4-го Стрілецько-козацького полку Армії УНР (листопад 1918 р. – травень 1919 р.). Уцілілі обліково-аналітичні документи 4-го Стрілецько-козацького полку – унікальний комплекс історичних джерел, який старанно зберігав Господар цього полку Михайленко (після визвольних змагань він потрапив у полон, втратив обидві руки, знайшов притулок у священника в околицях м. Самбора, де і помер наприкінці 30-х років. Документи вціліли завдяки родині священника).

Метою дослідження визначено коло питань щодо змісту, класифікації та форм документів, рівно ж об'єктів облікового процесу та перспективи їх використання у науковій і практичній діяльності. Досягнення цієї мети передбачає розв'язання ряду завдань, а саме: аналіз класифікаційних ознак і видів використовуваних документів; групування форм документів за спільними ознаками; визначення груп об'єктів та способів їх облікового відображення; визначення способів узагальнення облікової інформації; визначення та оцінка корисності обліково-аналітичних документів підрозділів Армії УНР та перспективи використання цієї облікової інформації у теоретичному та практичному вимірах.

Документування в обліково-аналітичному процесі суб'єктів господарювання використовують у якості методу для суцільного відображення господарських операцій щоб одержати дані, які обов'язкові для ведення поточного бухгалтерського обліку та контролю за ними. Господарські операції реєструють за місцями їх виконання у відповідних документах, що і називається первинним обліком, який є основою бухгалтерського обліку. Відтак, документи – це письмові докази фактичного проведення господарських операцій. Сучасний порядок документального оформлення господарських операцій регламентує «Положення

про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [2]. Документи мають правове значення як письмовий доказ проведення господарських операцій, тому їх використовують судові органи при розгляді господарських позовів і експерти під час підготовки висновків. Історичні документи, маючи юридичну силу, слугують найбільш переконливими доказами історичних фактів, оскільки їх складали у момент проведення господарських операцій або, якщо це було неможливим, то відразу після їх завершення. Якщо сьогодні документи складають на бланках типових форм, які затверджені Міністерством фінансів, Держкомітетом статистики, або на бланках спеціалізованих форм окремих відомств і міністерств, чи на бланках, виготовлених самостійно, то в давнину такої регламентації не було. Сучасні документи повинні містити відповідні реквізити (з лат. – необхідне), а саме: назва документа і його номер; назва й адреса підприємства чи організації, які склали цей документ; дата складання документа; зміст господарської операції та підстава для її проведення; вимірники операції; підписи посадових осіб, які відповідають за проведення господарської операції та правильність її проведення. Якщо ми використовуємо обчислювальну техніку, то реквізити можна подавати у вигляді кодів. Якщо немає будь-яких з обов'язкових реквізитів, то документ втрачає свою доказову силу і не може бути підставою для записів у системі рахунків бухгалтерського обліку. Документи повинні бути чітко і розбірливо складені, без забруднень, закреслень і підчисток. Виправлення у первинних документах (за винятком касових і банківських) проводять коректурним способом, тобто неправильний текст закреслюють тонкою лінією так, щоб можна було його прочитати, а зверху пишуть правильний текст. Таке виправлення має бути підтверджене особами, які підписували цей документ написом: «виправлено, дата і підпис».

Комплекс досліджуваних обліково-аналітичних джерел Армії УНР включає два зшитка різних за розміром і формою документів, фрагмент бухгалтерського журналу і окремі відомості (всього 342 примірники). Здебільшого це рапорти, які нерівномірно чергуються з відомостями, посвідками та квитанціями. Перелік документів одного із двох зшитків цього комплексу відображено у Додатку В. Дослідження перелічених документів показало лише часткову відповідність їх вимогам, що використовують сьогодні. У першу чергу це відсутність типових бланків. Тільки декілька документів містять кутовий штемпель 4-го Стрілецького Козацького полку. Більшість первинних документів виконано від руки на нестандартних клаптиках паперу (листки з зошитів та блокнотів, пропагандистські листівки, фрагменти бухгалтерських журналів російською мовою, обгортковий папір). На окремих документах відсутня назва та місце їх складання. Виправлення у документах не завжди відповідають правильному порядку – тоненькою лінією перекреслено хибний текст, а зверху вчинено виправлення, дата і підпис особи, що внесла правки. Одні й ті ж документи за назвою мають різні розміри, а їх виконання здійснено переважно олівцем, а не чорнилом (у кращому випадку з використанням хімічного олівця). Основне пояснення низького рівня дотримання вимог щодо наявності усіх реквізитів у документах – недостатнє матеріально-технічне та методичне забезпечення підрозділів 4-го Стрілецького Козацького полку Армії УНР у часи визвольних змагань українського народу.

Проведений аналіз змісту цих документів 4-го Стрілецького Козацького полку (4 СКП) дає можливість стверджувати про певний порядок формування зшитку. Зшиток – це певна форма упорядкування та групування документів у процесі їх опрацювання. Зшиток облікових документів аналогічний конволютам, які складались у діловодстві ще з часів міського самоврядування, введеного на основі Магдебурського права [3]. Як видно за

даними Додатку В, другий стовпчик з нумерацією, проставленою у процесі опрацювання документів, лише частково послідовний. Це пов'язано з тим, що № 68 групування документів здійснене за підрозділами 1-7 сотні, далі йдуть облікові документи Учбової, Кулеметної та Немуштрованої сотень. Після згрупованих документів за кожною сотнею складено відомість видачі речей з полкового магазину за місяць лютий 1919 р. Групування решти документів (№69 – №155) носить більш індивідуальний характер і не стосується потреб особового складу сотень.

Отримували речі з полкового магазину командир полку, осаул, сотенні, півсотенні, хорунжі, значкові тощо. Найбільш масові видачі речей спостерігались у такі дні: 4.02.1919 р. – 16 документів; 7.02.1919 р. – 25 документів; 9.02.1919 р. – 17 документів. На основі цих 86 документів складено єдину відомість (№155 у дод. В) про видачу речей з полкового магазину, але без назви.

Різноманітність господарських операцій зумовлює використання різних видів документів в обліковому процесі. Для кращого розуміння сутності документів використовують класифікацію, яка дозволяє реконструювати місце, роль і значення кожного документу в обліково-аналітичному процесі. На сьогоднішній день в Україні найбільш поширені такі сім критеріїв класифікації: за призначенням; за порядком складання; за охопленням операцій; за місцем складання; за кількістю записів; за способом складання; за ступенем захищеності. Для інтерпретації досліджуваного комплексу історичних документів 4 СКП з призми сьогодення, доцільно конкретизувати застосовувану класифікацію документів. Так, за призначенням бухгалтерські документи поділяють на:

- розпорядчі – документи, які містять наказ та завдання на проведення операцій (чеки на одержання коштів у банку, платіжні доручення банку на перерахунок коштів, доручення на одержання матеріальних цінностей);

- виправдні (виконавчі) – документи, які підтверджують факт проведення господарських операцій і є обґрунтуванням для облікових записів (виписки банку з поточного рахунка, квитанції, авансові звіти);

- бухгалтерського оформлення – документи, які складають працівники бухгалтерії на підставі виправдних документів або даних поточного обліку для технічної підготовки облікових записів (бухгалтерські довідки, розрахунки витрат);

- комбіновані – документи, які виконують функції двох чи трьох видів документів (прибуткові та видаткові касові ордери, наряди на виконання робіт).

За порядком складання бухгалтерські документи поділяють на:

- первинні – складають у момент проведення операції (накладні на здачу товарів на склад, акти приймання робіт);

- зведені – складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування та узагальнення їх даних (звіти касира, авансові звіти, відомості).

За охопленням операцій бухгалтерські документи поділяють на:

- разові – використовують для оформлення однієї або кількох операцій, які записують у документ одночасно. Після складання вони стають підставою для бухгалтерських записів (чеки, касові ордери, вимоги, накладні, акти);

- накопичувальні – використовують для оформлення однорідних господарських операцій, які систематично повторюються і накопичуються в міру їх проведення протягом певного звітного періоду (лімітно-забірні карти, відомості випуску готової продукції). Їх використовують для облікових записів після відображення у них останньої операції та підведення підсумку.

За місцем складання документи поділяють на: складені на самому суб'єкті господарювання та документи, які надійшли з

інших підприємств, організацій чи установ.

За кількістю записів виділяють документи, в яких де відображено одну операцію чи найменування товару, продукції, та документи, де відображено інформацію про декілька об'єктів обліку.

За способом складання документи поділяють на рукописні, машинописні та електронні, складені за допомогою комп'ютерної техніки (без матеріальних носіїв).

За ступенем захищеності можуть бути документи з високим ступенем захисту за допомогою водяних знаків, голограм (чекові книжки, доручення, векселі), а також документи, виконані на незахищеному папері (накладні, касові ордера, усі документи, крім тих, які виконано на бланках суворого обліку). Досліджуваний комплекс історичних документів 4 СКП на основі Додатку В, доцільно класифікувати насамперед за їх назвами (табл. 1.3.1).

Таблиця 1.3.1

Узагальнені дані по обліково-аналітичних документах 4 СКП Армії УНР за період від 31.01.1919 р. по 28.02.1919 р. (зшиток І)

№	Види документів	Місце складання			Розміри (см)	Кількість
		Коростень	Житомир	Бердичів		
1	Рапорти і доклади записки	99	14	2	9-20х10-27	115
2	Вимоги і повідомлення	10	1	-	11-15х15-20	11
3	Заява і лист-заява	3	-	-	8х16	3
4	Квіт і квіток	2	-	-	13х18	2
5	Посвідки	8	3	-	10-16х13-15	11
6	Відомості	7	4	2	8-34 х 14-41	13
	Всього	129	22	4		155

Як видно за даними табл.1.3.1 у зшитку І можна виокремити шість видів документів. Усі види документів зшитку І стосуються

видачі військової амуніції (одягу, взуття, головних уборів тощо) й охоплюють період від початку лютого 1919 р. до квітня того ж року. Спочатку ці документи були складені у Коростені (від 31.01.1919 р. по 16.02.1919 р), потім у Житомирі (від 16.021919 р. по 27.02.1919 р.) і у Бердичеві (відповідно до дислокації полку та поступового його пересування, а також окремих підрозділів). Першу, і найбільшу за кількістю групу документів складають рапорти. Рапорт буквально з французької (rapport) означає доповідати, тобто в усній чи письмовій формі офіційно повідомляти про що-небудь вищій інстанції, керівництву. Рапорти найбільше використовують у бюджетних організаціях, і насамперед у військових. Однією із перших праць, де розглядались ділові документи у часи УНР, була праця Олександра Грановського «Зразки й форми ділових паперів та торгових листів», видана у Києві у 1918 р., однак наведені взірці документів стосувались тільки торгівлі [4]. В україномовних словниках 30-х років ХХ ст. поняття рапорт розглядалось як писаний або усний звіт, звідомлення, донесення начальству чи керівництву [5-6].

У досліджених документах рапорти складали на ім'я Господаря полку і на ім'я командира полку, зазначаючи це зверху у правій частині документа. У лівому верхньому кутку зазначали посаду того, хто звертався (наприклад, старший лікар 4-го Стрілецького Козацького полку), дату, число, місце складання рапорту. У змісті рапорту подавали перелік майна, про яке клопотали. Господар полку підписувався зліва «видати». Якщо неможливо було задовольнити видачу всього майна, то конкретизували, що саме видати (або викреслювались з тексту рапорту відсутні речі). На цьому ж рапорті нижче тексту чи на зворотній стороні ставив підпис одержувача майна.

Більшість первинних документів виконано від руки на нестандартних клаптиках паперу (листки із записників та шкільних зошитів, листівки, фрагменти бухгалтерських журналів російською мовою). Частина документів без назви «Рапорт», але

за змістом ідентифікуються у якості рапортів. Два рапорти складені у Коростеню від 4 лютого Старшинами Харченко і Погоріленко, їх виконано на половинках листівки, випущеної у Києві Центральним Інформаційним Бюро при Директорії УНР від 1 січня 1919 року, що несе додаткове історично-змістовне навантаження. У зшитку ці рапорти знаходяться поруч за номерами 33 і 34. Розміри рапортів коливаються від 9 до 15 см по висоті та від 15 до 20 см по ширині. До цієї групи документів доцільно віднести також докладні записки, які за змістом аналогічні рапортам і належать до первинних розпорядчих документів згідно сьогоднішнього класифікаційним контентом. Після дозвільного підпису та підпису про отримання речей з полкового магазину рапорти можна розглядати як комбіновані одноразові документи без ступенів захисту (табл. 1.3.2).

Таблиця 1.3.2

Класифікаційна характеристика обліково-аналітичних документів 4СКП

Види документів	Рапорти	Вимоги	Заяви	Квіти	Посвідки	Відомості
розпорядчі	+	+	+			
виправдні	+		+	+	+	
бухгалтерського оформлення	+		+			+
комбіновані	+		+			
первинні	+	+	+	+	+	
зведенні						+
разові	+	+	+	+	+	+
накопичувальні						
внутрішні	+	+	+	+	+	+
зовнішні						
однопозиційні	+	+	+	+	+	
багатопозиційні	+	+	+		+	+
рукописні	+	+	+	+	+	+
машинописні	+					
електронні						
захищені						
незахищені	+	+	+	+	+	+

Більшій частині первинних документів 4СКП притаманні близькі характеристики, оскільки їх головне завдання полягало в обслуговуванні процесу речового забезпечення особового і командного складу. Наприклад, запис про отримання речей містить інформацію щодо особового складу 6-ї сотні 4-го Стрілецько-козацького полку, а саме: Данила Гетьмана; Андрея Пархомчука; Александра Зінченка. Тільки перший з перелічених вище отримує шинель, черевики та інші речі.

Сотенний
6-ї сотні 4 С-К. П.
ч. 115
21 лютого 1919 р.
м. Житомир

Командирові полку

Рапорт
Прошу розпорядження о видачі
мені 4 ½ аршини чорного сукна, позаяк
я ще досі не дістав
Сотник Скаліцький

Зліва по діагоналі, між адресантом і змістом рапорту, міститься дозвільний слабо розпізнавальний надпис. Олівцем у правому кутку зверху номер документу в порядку зшивання – 149. Посвідка виконана хімічним олівцем наступного змісту:

4 лютого 1919 року
Мною одержано з полкового магазину одна
тілогрійка і 1 (одна) пара рукавиць
Сотник Ільчук

Відомості за видачу речей з полкового магазину мали різні розміри у залежності від обсягу інформації, яку треба було відобразити. Наприклад, відомість з видачі речей Кулеметній сотні мала розмір 7х14 см (табл. 1.3.3).

Другий зшиток документів сформовано аналогічно першому, тільки стосується іншого періоду і налічує 164 одиниці. Більшість документів складена у м. Луцьк і охоплює період від 21 березня по 30 квітня. Один із рапортів містить інформацію про звернення полковника Тригуба від імені Немуштрової сотні 6-го Козацько-Стрілецького полку до господаря полку від 30 квітня 1919 р.

Таблиця 1.3.3

Відомість про видані речі Кулеметній сотні у лютому 1919 р.

Дата	Число рапорту	Тілогрійки	Рукавиці	Носовики	Рушники	Пояси	Кожухи	Онучі	Сірі штани	Теплі нтани	Теплі кальсони	Валянки
1/II	-	14	8									
-//-	-			8	1	1	2					
2/II	-			16	12			16	1			
7/II	-									6	7	13
Разом		14	8	24	13	1	2	16	1	6	7	13

(м. Луцьк) наступного змісту: «Прошу Вашого розпорядження о видачі сукна для писаря полку Васільєва Яківа. Позаяк одяг його прийшов в негідність». Підпис: «Сотник Тригуб». Зліва дозвільний напис: «Видати комплект. Господар полку Михайленко». Унизу напис: «Чотири арш. і п'ять вершків захисного сукна одержав Я. Васильєв». Окремі документи містять тільки доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей. Наприклад: «Завідуючому полковим магазином. Дозволяю видати полковому писареві Гаврищукові Олександрові сукно (далі від руки) 6 аршин захисного кольору. За командира полку Курінний Вівчаренко. 4/IV 1919 р.». Текст виконано машинописом у формі заздалегідь підготовленого бланку з частковим уточненням підписанта, зокрема поверх друку: Полковник записано Курінний. Підпис, як правило розбірливий, що дозволяє ідентифікувати прізвища воїнів.

У лівому верхньому кутку зазначали посаду того, хто звертався (наприклад, полковий осаул 4-го Стрілецького Козацького полку), дату 29 квітня 1919 р., число, місце складання рапорту Колодянка – це проміжна станція Коростенської, нинішньої дирекції Південно-Західної залізниці, розміщена на дільниці Новоград-Волинський I – Шепетівка між станцією Орепи (відстань – 10 км) і зупинним пунктом Мирославль (5 км). Відстань до ст. Новоград-Волинський I – 21 км, до ст. Шепетівка

– 42 км. Розташована в однойменному селі Новоград-Волинського району. Найімовірніше, що це був бойовий шлях підрозділу Козацько-Стрілецької дивізії. У змісті рапорту подавали перелік майна, про яке клопотали. Господар полку підписувався зліва «видати». Якщо неможливо було задовольнити видачу всього майна, то конкретизували що саме видати (або викреслювались з тексту рапорту відсутні речі). На цьому ж рапорті нижче тексту чи на зворотній стороні ставив підпис одержувач майна – каптенармус. Каптенармус – термін французького походження (capitaine d'armes) – військове звання унтер-офіцерського складу, військовий чин і посада в роті (батареї, ескадроні). Армією УНР перейнята від російської армії нижче за XIV клас в Табелі про ранги. Така особа вела облік майна і відповідала за зберігання та видачу майна провіанту, а також зброї, спорядженням і одягу. Як бачимо документи містять також інформацію про використовувані посади в Армії УНР.

На основі наведених обліково-аналітичних документів можна відтворити порядок організації та проведення облікового процесу у межах одного з полків Армії УНР. Керівник підрозділу (найчастіше сотні) готував рапорт про необхідність для своїх підлеглих певного майнового забезпечення (одягу, взуття, спорядження) і подавав його Господареві полку, який візував розпорядження про видачу речей, якщо були у наявності. Згодом (з квітня місяця) розпорядження про видачу давав командир полку. Отримавши дозвіл про право на отримання майна, вояк чи довірена особа йшов до полкового магазину, де отримував речі, розписуючись на цьому ж рапорті. Рапорти виконували функцію первинних розпорядчих і виправдних документів, на основі яких господар полку складав відомості у формі шахової таблиці про видані речі за кожний місяць (Додаток Г).

Відомості складали у такому порядку: дата, число, кому видано; навпроти заготовленого переліку речей зазначали, що видано (скільки). У відомостях зустрічається різна кількість

найменувань військового одягу та спорядження (від 33 до 46). Внизу підводили підсумок за кожною виданою річчю. На основі відомості по сотнях і підрозділах складали зведені відомості. За зведеними відомостями про загальну кількість виданих речей у розрізі підрозділів можна з'ясувати структуру 4-го Стрілецько-козацького полку (Додаток Г). За даними Додатку Г, речі з полкового магазину видавали у квітні місяці 1919 р. семи номерним сотням, а також Учбовій, Кулеметній та Немуштровій сотням і Команді зв'язку. Окремо видавали речі для околодка (околодок – це стародавня назва лікарського пункту при військовому підрозділі чи частині). Як видно за даними дод. Г, до 4СКП входили загони (отряди) у Торчині, Стоході та Шепетівці. Окремо передбачалась видача старшинам на заготовки черевик – для старшинського зібрання, Отаманові 2-ї дивізії та його ординарцеві Осінчукові, для збройної майстерні та штабу 2-ї дивізії; Козакові інформаційного бюро Лозовикові та Старшині1-ї дивізії Гужві, а також Осаулові отаманові Осецького Кареву.

У досліджених зшитках документів окремі відомості складені на підставі підрозділів (сотень) за місяць, які побудовані за аналогічною шаховою формою. На підставі відомостей за підрозділами складали загальні відомості за місяць по полку. У комплексі обліково-аналітичних документів Господаря полку зберігся фрагмент журналу, в якому обліковували видачу речей з полкового магазину. У цьому журналі на кожний підрозділ було виділено окремі листки, де відображалася інформація про видачу майна. На окремих документах, які зшиті разом, виявлено надписи олівцем «після ревізії», що дає підстави стверджувати про контроль з боку Господаря полку за законністю видачі з полкового магазину речей (табл. 1.3.4).

Як видно за даними контрольної відомості (табл. 1.3.4), складеної без назви, олівцем на непідписаному окремому листку з продовженням на другу сторону, вказували найменування майна, зазначено скільки його надійшло, скільки видано, яка по-

Таблиця 1.3.4

Контрольно-порівняльна відомість наявності та руху майна у полковому магазині

Види майна	Скільки поступило майна	Скільки видано	Яка повинна бути решта	Яка є	Скільки пропало
Шапки	993	804	189	129	60
Кашкети	950	1	949	926	23
Галстуки	1709	155	1554	1509	45
Шинелі	1160/1260	893	201/401	348	+47/53
Чумарки	1097	735	362/+16	353	9 (окрім 16)
Штани	1000	791	209/+29	190	19 (окр.29)
Українські блузи	105	2	103	94	9
Українські штани	105	21	84	68	16
Сорочок	1034	382	652	657	+5
Підштаники	878	381	497	497	-
Рушники	911	334	577	572	5
Носові хустки	1502	65	1437	1409	28
Онучки	-	-	-	-	-
Обмотки	437	395	42	-	42
Черевики	899	807	92/+35	115	+23/-12
Пояси	1107	896	211	130	81
Парусні пояси	851	334	517	530	+13
Укривала	985	901	84	15	69
Палатки	261	34	227	219	8
Простирадла	20	-	20	20	-
Мазь	78	5	73	75	+2
Заплічні мішки	888	827	61	8	53
Хлібні мішки	1235	577	658	579	79
Баклажки	1133	256	877/+52	929	-/+52
Набійниці	1905	1073	832	675	157
Ремні до рушниці	1138	779	359	317	42
Тринчики	4705	1355	3350	3364	+14
Піхви шкіряні	1685	516	1169	1213	+44
Лопати	1298	473	825	865	+40
Кірки	132	55	77	57	20
Ножиць	96	-	96	90	6
Відра цинкові	14	1	13	6	7
Парусні відра	46	-	46	45	1
Казанки	1098	885	213	142	71
Машинки до стрижки	4	-	4	1	3
Сокири	1	-	1	-	1
Лопат великих	5	-	5	-	5
Пил великих	2	1	1	-	1
Сурм	1	-	1	1	-
Прибори до їжі	743	2	741	742	+1

винна бути кількість залишку, яка кількість є фактично і скільки пропало. Таким чином оформлений документ свідчить про його внутрішнє походження та користування для потреб внутрішнього контролю. Усього внесені у контрольно-перевірочну таблицю 40 видів майна. Водночас, за даними табл. 1.3.4 видно скільки було видано таких індивідуальних і необхідних речей, наприклад: шапки (804); шинелі (893); пояси (896); казанки (885). З цієї інформації можна припустити, що кількість особового складу 4 СКП налічувала близько 900 осіб. Окремі позиції містять по два значення, можливо це пов'язано з якоюсь надзвичайною ситуацією та різними джерелами інформації. Проведений аналіз списків отримувачів речей з полкового магазину 4 СКП згідно з відомостями показав, що їх отримували переважно старшини (табл.1.3.5).

Таблиця 1.3.5

Особовий склад старшин 4 СКП згідно відомості видачі речей у лютому місяці 1919 р.

Військове звання	Прізвище	Військове звання	Прізвище
1	2	3	4
Хорунжий	**Мурзак ***	Хорунжий	Пуйтила Ант.
Хорунжий	**Лисий**	Хорунжий	**Прокопець**
Хорунжий	**Ісаєнко**	Хорунжий	Онищенко
Хорунжий	**Янковський**	Хорунжий	**Янковський**
Хорунжий	Шмагун	Хорунжий	Гриненко ІІ
Хорунжий	**Погоріленко**	Хорунжий	Крижановський
Хорунжий	Терещенко	Хорунжий	Ігнатцев
Хорунжий	**Ольховик**	Хорунжий	**Ісаєнко**
Хорунжий	**Жила ІІ**	Хорунжий	**Лисий**
Хорунжий	**Прокопець**	Хорунжий	Демишкан
Хорунжий	Кравчинський	Хорунжий	**Мурзак**
Хорунжий	Луцик	Лікар	**Лернер**
Хорунжий	Марценюк	Сестра	**Л. Тищенко**
Хорунжий	Бойцун	Хорунжий	**Сергієнко**
Хорунжий	Зільченецький	Значковий	**Гелібатовський**
Хорунжий	Михайленко	Хорунжий	**Харченко**
Хорунжий	Путинець Ант.	Хорунжий	**Пуйшис**
Хорунжий	Тригуб	Хорунжий	**Лисий**
Хорунжий	Погоріленко	Хорунжий	**Жила І**
Хорунжий	Омельченко	Хорунжий	**Овчаренко**
Хорунжий	Захарченко	Хорунжий	**Гавриленко**

Продовження табл. 1.3.5

1	2	3	4
Хорунжий	Валахов	Хорунжий	**Омельченко**
Хорунжий	Харченко	Хорунжий	**Кожан**
Хорунжий	**Скалицький**	Хорунжий	**Скалицький**
Хорунжий	Ільчук	Хорунжий	**Бойцун**
Козак	Хоменко	Хорунжий	**Ольховик**
Хорунжий	Вівчаренко	Хорунжий	**Жила II**
Хорунжий	**Луцик**	Значковий	Курилко
Хорунжий	**Кожан**	Хорунжий	Гриненко I

**старшини які отримали речі неодноразово*

За даними табл. 1.3.5 видно, шо здебільшого це хорунжі – командири сотень. Причому, половина з них отримували речі більше одного разу, тобто вони були відповідальними і уповаженими з постачання речей до відповідних підрозділів. Окремі прізвища старшин повторюються, наприклад, Жила I і Жила II, чи Гриненко I і Гриненко II. Тут можливі два варіанти – або це однофамільці, або одна і та ж посадова особа виступала постачальником двох підрозділів.

Як видно з первинних документів та відомостей про видані речі, об'єктами обліку з полкового магазину протягом листопада 1918 р. – квітня 1919 р. документально відображено 45 речей (Додаток Г). Використовуючи класифікаційні ознаки, бачимо, що наприклад об'єктами обліку були такі основні групи речей: одяг; взуття; білизна; індивідуальне військове спорядження; господарський інвентар та військова атрибутика. За сезонністю можна виокремити літній та зимовий одяг і взуття. За ознакою виготовлення – українську та російську форми, а також за вживаністю – та поношені (наприклад черевики).

Як видно за даними табл. 1.3.6, частина речей як об'єкти обліку не використовують у збройних силах (онучки, обмотки, тренчики) [7]. Наприклад, перші дві речі замінено новими видами взуття, а тренчики використовувались у кінноті для шпор. Тобто, прослідковується загально відома закономірність розвитку обліку – зміна технологій призводить до зміни об'єктів обліку.

Таблиця 1.3.6

Групування об'єктів обліку 4 СКП за призначенням згідно з відомістю за квітень 1919 р.

№	Одяг	Взуття	Білизна	Спорядження	Господарський інвентар	Військова атрибутика
1	Шинелі	Черевики нові	Кальсони	Пояси	Брезентові відра	Сурми
2	Тілогрійки	Черевики поношені	Прости-радла	Піхви шкіряні	Кірки з чохлами	
3	Суконні захисні штани	Онучки	Бязі	Тринчики	Брезенти	
4	Сорочки	Обмотки	Носовики	Попони	Прибори до їжі	
5	Сірі штани	Шнурки до черевик	Рушники	Патронташи	Сокири	
6	Парусні пояси			Каски	Шкіри	
7	Ватні штани			Казанки	Палатки	
8	Жупани			Фляги		
9	Шарфи			Заплічні мішки		
10	Російські шинелі			Бокові мішки		
11	Кожухи			Лопатки з чохлами		
12	Кашкети			Рушничні ремні		
13	Літні штани			Набійниці		
14	Гімнастерки					

Використовувані 100 років тому об'єкти обліку також зазнавали змін або не завжди використовувались навіть у такому короткому проміжку часу (табл.7). Як видно за даними табл.1.3.7 не усі відомості за місяцями мали відображення одних і тих же речей.

Характерною рисою відображених у досліджуваних обліково-аналітичних документах речей є відсутність вартісних вимірників. Це можна пояснити раціональністю облікового процесу. Лише один документ містить вартісні облікові вимірники:

Таблиця 1.3.7

Використовувані у 4 СКП Армії УНР об'єкти обліку (листопад 1918 р. – квітень 1919 р.)

Об'єкти обліку згідно відомості	Листопад 1918 р.	Грудень 1918 р.	Січень 1919 р.	Квітень 1919 р.
Шинелі	+	+	+	+
Укривала	+	+	+	-
Рушники	+	+	+	+
Набійниці	+	+	+	+
Рушничні ремні	+	-	+	+
Піхви шкіряні	+	+	+	+
Каски	-	+	+	+
Гімнастерки	-	+	+	+
Літні штани	-	+	+	+
Черевики поношені	-	+	+	+
Шнурки до черевик	+	-	+	+
Шапки	+	+	+	-
Кашкети	-	+	+	+
Рукавиці	-	+	+	-
Обмотки	+	+	+	+
Онучки	+	+	+	+
Кожухи	-	-	+	+
Парусні пояси	+	-	+	+
Лопатки з чохлами	-	-	-	+
Бокові мішки	+	+	+	+
Заплічні мішки	+	+	+	+
Брезентові відра	-	+	+	+
Відра цинковані	+	+	+	-
Фляги	+	+	+	+
Казанки	+	+	+	+
Російські шинелі	-	+	+	+
Патронташи	-	+	+	+
Попони	-	+	+	+
Ватні штани	-	-	+	+
Жупани	-	+	+	+
Сірі штани	+	+	+	+
Шарфи	+	+	+	+
Носовики	+	+	+	+
Пояси	+	+	+	+
Сорочки	+	+	+	+
Кальсони	+	+	+	+
Черевики нові	-	+	+	+
Тринчики	+	-	+	+
Палатки	+	-	+	+
Суконні захисні штани	-	+	+	+
Тілогрійки	-	+	+	+
Сокири	+	+	+	+
Прибор до їжі	+	-	+	+
Шкіри	-	+	+	+
Бязі	-	+	+	+
Простирадла	-	+	+	+
Брезенти	-	+	+	+
Кірки з чохлами	+	-	-	+
Сурми	-	-	-	+

«Супровідний лист скарбникові Басанцеві

Присилаючи при сьому роздаточний спис старшин та урядовців на видачу сукна наказую Вам належну суму з кожного удержати і представити на погашення довгового документу.

Приложенє: список

Господар полку

хорунжий підпис

Діловод

урядовець підпис

(документ виконано на фрагменті листівки Оповіщення Директорії Української Народної Республіки випущеної у грудні 1918 р.)

Спис старшин 4-го Стрілецько-козацького полку на видачу сукна, одержаного із дивізійного складу за гроші (грудень 1918 р. – лютий 1919 р.)

Комбінований роздатковий список видачі сукна старшинам 4-го Стрілецько-козацького полку. Всього – 53 особи отримали по 4,5 аршина полотна кожен на загальну суму 2 715 карбованці 72 коп. (полотна зеленого, коричневого, сірого та чорного кольорів). Внизу підписи господаря полку і діловода. А також вчинено запис про отримання 2 689 карб. 75 коп. на погашення довгового документу (ч. 46), а решту здати ст. Валахові за розкодований ним аванс в сумі 26 карб. За підписом діловода».

Досліджені обліково-аналітичні документи демонструють високий ступінь конструктивної взаємодії командно-розпорядчого персоналу з особовим складом підрозділів. Ефективна взаємодія визначається таким основним принципом, як транспарентність. Етимологія поняття «транспарентність» походить з латинського «trans» – прозорий, наскрізь та «pareo» – без сумніву чи бути очевидним. Тобто, категорія транспарентності означає прозору відкриту комунікацію між владою та населенням. Цей принцип розроблено в англо-американській науці. Прозорість і відкритість обліково-аналітичних документів часів Армії УНР свідчить

про демократичні засади діяльності командної верхівки в частині розподілу майна та участь особового складу у реалізації принципу справедливості при розподілі майна в умовах воєнного часу, які є важливими атрибутами дисциплінованості та взаємодовіри в армії. З іншої сторони, обліково-аналітичний процес у Збройних силах, принцип транспарентності може застосовувати тільки у внутрішньому інформаційному просторі. Це зумовлено потребами збереження військової таємниці, адже через облікові дані можна практично усе з'ясувати про діяльність військового підрозділу.

Обліково-аналітичні документи 4-го Стрілецько-козацького полку дозволяють відтворити досвід господарювання в Армії УНР, який в організаційно-методичному плані може використовуватись сьогодні. Нестача паперу для складання облікових документів очевидно перекривалась зі сторони Господаря полку різними використаними з однієї сторони листівками, розрізаними листками з бухгалтерських журналів російських форм, або й обгортковим папером. Це пояснювалося низьким рівнем забезпечення підрозділів армії УНР в умовах державотворення та воєнного часу, а також відсутністю чіткого методичного забезпечення облікового процесу. Найбільша перспектива досліджених джерел у відтворенні багатьох деталей періоду визвольних змагань та діяльності Армії УНР, що може бути використано включно у постановках сценаріїв історичних фільмів для поширення знань про героїчні сторінки нашої історії у світі. Дані обліково-аналітичних документів містять інформацію про особовий склад 4-го Стрілецько-козацького полку, що дозволить поповнити іменний реєстр борців за свободу України.

Література:

1. Мних Є., Швець В., Яремко І. Розвиток обліку в Галичині. – Львів: Каменяр, 2001. – 208 с.

2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95.

3. Швець В. Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні : монографія / Володимир Швець. − Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с.

4. Грановський О. Зразки й форми ділових паперів та торгових листів. Київ: Видавництво "Самоосвіта", 1918. – 32 с.

5. Матчак М. Найновіший словник чужих слів. Львів: Самоосвіта, 1938. – 96 с.

6. Словник чужомовних слів / Укл. Р. Борис і С. Корбут. – Львів: Дешева книжка, 1937. – 288 с.

7. Інструкція про організацію речового забезпечення військовослужбовців Збройних Сил України в мирний час та особливий період/ Документ z0768-16, Редакція від 20.04.2018, підстава - z0379-18. Електронний ресурс: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0768-16

© В.Є. Швець

2. КОНЦЕПТУАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Хомин П. Я.

2.1. БУХГАЛТЕРОФОБІЯ Й ФУТУРОМАНІЯ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ

Ознакою нинішніх часів у теорії бухгалтерського обліку можна вважати бухгалтерофобію й футуроманію, або точніше – хутороманію, якщо послуговуватися українським правописом часів М. Старицького (див. його роман «Богдан Хмельницький»). Бо ця гра слів якнайкраще відображає намагання деяких авторів шляхом хутірського підходу до облікової методології ввійти в сонм визначних теоретиків, відкидаючи властиву цьому предмету фіксацію фактів господарського життя a posteriori заміною футуризмом a priori. Звичайно, без щонайменшого натяку на методику такої утопічної рокіровки.

Отож, зважаючи на пандемію бухгалтерофобії й футуроманії, виникла проблема, вирішення якої має вагоме наукове, а тим більш практичне значення, бо витрачання зусиль науковців на подібні утопічні прожекти, як показала тривала практика радянських і пострадянських часів, супроводжується застоєм у розвитку теорії бухгалтерського обліку, відтак і значними матеріальними втратами для суспільства, позаяк, замість вагомих наукових досліджень, у все більшій мірі тиражуються псевдотеоретичні опуси, скомпільовані на основі довільного тлумачення перекладних видань зарубіжних авторів.

Тому й не дивно, що публікації, присвячені теоретичній проблематиці бухгалтерського обліку, попри їхню нібито налаштованість на її вирішення, в кращому випадку завершуються констатацією важливості цього, але ні на йоту не просуваються в такому напрямі.

Приміром, здавна відома недосконалість методики визначення прибутку за т. зв. «калькуляційним способом», який у вітчизняній методиці став панівним із початку 30-х років ХХ ст. під натиском партапарату, мовляв, «без науково поставленої калькуляції, яка визначає реальну собівартість продукції державної промисловості, немає ніякої гарантії проти поступового розпилення або розкрадання націоналізованої власності» [4, с. 67].

У той час, як один із авторів терміна «собівартість», відомий учений О. Рудановський, вважав, що багато помилок виникає внаслідок «розповсюдженого на практиці неправильного уявлення про собівартість, як величину, котра має для певного підприємства в якийсь момент одне граничне значення, тоді як вона є лише ймовірною величиною» [7, с. 17].

Однак і зараз, коли в Україні кількість посібників, підручників, ба й монографій з викладенням недосконалості системи бухгалтерського обліку, відтак лозунгів про необхідність його перетворення мінімум в управлінський, давно перегнала будь-кого в світі (от би М. Хрущову таких «спеців», то можливо він би не потерпів фіаско зі своєю сумнозвісною ідеєю-фікс переможця в змаганні з Америкою), автори навіть не згадують про більш точну методику, яка фігурує в європейській обліковій методології, наприклад, у польській, як «ustalianie wyniku finansowego w sposób porównawczy» [10, с. 399-404], тобто, визначення прибутку не шляхом калькуляції собівартості розмаїтих видів продукції, котра, за в'їдливим виразом І.Ніколаєва, «є ніщо інше, як добування цифр зі стелі» [5, с. 56], а порівнянням сальдо рахунків бухгалтерського балансу в дусі ідеї всесвітньовідомого українського політекономa М. Туган-Барановського [3, с. 1]. Наголошуємо: саме сальдо, а не статей, як може видатися тим бухгалтерофобам і футуроманам, щодо яких цілком застосовне скрушне зауваження відомого теоретика бухгалтерського обліку В. Белова: «… многие ли понимаютъ ту

глубокую разницу, которая существуетъ между балансомъ и отчетомъ двойнаго счетоводства» [1, с.187].

Натомість вдаються до омани, стверджуючи нібито західна облікова наука вже давно відійшла від принципу a posteriori й увага вчених там зосереджена винятково на мані – уявному образі того, що ввижається комусь, пропонуючи в якості об'єкта обліку замість фактів господарського життя, примари. Й для придання таким маренням переконливості, наводять перекладну назву книги Б. Раяна [8], в якій нібито йдеться про, ні більш ні менш, як стратегічний облік, не звертаючи уваги на те, що цього явно замало. Жодних інших зарубіжних джерел, або хоч би якусь цитату зі згаданого, яка б справді переконувала в тому, що за рубежем, на зміну традиційній бухгалтерській методології й методиці, прийшов футуризм під назвою «стратегічний облік», адепти такої рокіровки не наводять.

Усупереч резонній метафорі: «Як ремісники виготовляють гончарні вироби, так і бухгалтери видають інформацію у фінансовій звітності, яка десятки, а то й сотні років залишається без змін … роль науки в удосконаленні системи обліку не помітна» [6 , с. 88].

Ба більше, впродовж останніх півтори десятка років автори взагалі обходять проблему змісту фінансової звітності, очевидно вважаючи її верхом досконалості, хоч зрозуміло, що саме вона повинна бути основним джерелом інформації для прийняття рішень менеджерами підприємств, а не «сурогатні системи … поза системою обліку (слухи, досвід, метод проб і помилок тощо)» [6, с. 89] – як далі пише цитований автор.

З огляду на це, метою статті визначено висвітлення тих важливіших проблем, які наразі не знаходять належного місця в науковій літературі, однак без вирішення яких усі розмірковування про необхідність удосконалення обліково-аналітичного забезпечення запитів менеджерів будуть хіба популізмом і демагогією.

Її завданнями визначено критичний аналіз стану обліково-аналітичного забезпечення менеджменту передусім через недосконаліть фінансової звітності, яка взагалі випала з кола інтересів наукової спільноти, та обґрунтування власних пропозицій щодо вирішення окресленої у статті проблеми.

Якщо погортати вітчизняні часописи, чи навіть зацікавитися монографіями з проблематики інформаційного забезпечення менеджменту, то відразу огортає розпач: на тлі їхнього масвидаву лише поодинокі з них містять як ключові слова, похідні від терміна «звіт», хоча саме звітність є такою інформацією, що сформована за даними бухгалтерського обліку і в принципі мала би використовуватися менеджерами в управлінській діяльності. Ще рідше можна надибати в них раціональне зерно, яке могло би дати паростки для кардинального перегляду змісту фінансової звітності насамперед під призмою її зрозумілості для менеджерів, адже наразі вони, за словами одного з них, інженера-шляховика Г. Емерсона: «Относятся ко всему этому канцелярскому крючкотворству с величайшим презрением» [9, с. 409-410]. Саме через надмірну синтезованість, відтак неясність звітних показників.

Зрештою, й самі бухгалтери не завжди в змозі розібрати ребуси фінансової звітності, наприклад, пояснити наявність зареєстрованого (пайового) капіталу в розділі І Балансу «Звіту про фінансовий стан» ф. №1 при від'ємному значенні підсумку «Усього за розділом І», чи перетворення витрат з податку на прибуток у дохід за статтею 2300 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. №2. Бо й тоді, коли власний капітал – величина додатня, це ще не свідчення того, що всі показники згадуваного розділу Балансу «Звіту про фінансовий стан» ф. №1 достовірні (табл. 2.1.1).

Зокрема, як можна вважати достовірним показник статті 1400 «Зареєстрований капітал», коли тут лише основних засобів є на 17 млн. грн.? Але замість того, аби унеможливити такі нісенітни-

Таблиця 2.1.1

Витяг із Балансу «Звіту про фінансовий стан» ф. №1
ТОВ «ОСП Корпорація»

(тис. грн.)

Актив			Пасив		
І. Необоротні активи	**Код**	**На кінець звітного періоду**		**Код**	**На кінець звітного періоду**
Основні засоби:	1010	17052	Зареєстрований капітал	1400	2220
первісна вартість	1011	25690	Нерозподілений прибуток	1420	26287
знос	1012	8638			
Усього за розділом І	1095	19660	Усього за розділом І	1495	28507

ці,які призводять до рейдерського «віджиму» власності, умови для цього навіть полегшено, оскільки для того, щоби не «муляла» різниця між т. зв. первісною й залишковою вартістю основних засобів, останню просто прибрали з «реформованого» Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1. А первісна вартість основних засобів унаслідок її визначення з дотриманням принципу історичної (фактичної) собівартості, вже давно втратила свою реальність через інфляцію.

Проте на всіх вітчизняних підприємствах основні засоби фігурують саме за історичною (фактичною) собівартістю, зумовлюючи нерідко навіть такий антиметодологічний казус, як відсутність основного капіталу, який, до речі, вже десятки років навіть не визначається. Хоча це мав би бути головний показник, що засвідчує реальну вартість нерухомого майна. Тому й не дивно, що роками функціонують підприємства-фантоми, адже якщо за статтею 1495 Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. №1 вказується від'ємна величина, то це означає не тільки відсутність основ-

ного й оборотного капіталу, але й банкрутство підприємства.

Мабуть ця фантомність настільки магічна, що її ніхто з незчисленних контролерів упритул не може розгледіти, хоча такі, можна сказати, віртуальні підприємства, як ні в чому не бувало, працюють на повну потужність, приносячи зиск, отже й дивіденди їхнім власникам. Залишається лише перенести цей від'ємний підсумок у ліву частину балансу, а такі пропозиції вже зустрічаються в теорії бухгалтерського обліку, аби зовсім замаскувати фінансовий стан підприємств й тим самим полегшити їхнє рейдерське захоплення. Чого ж, зуміли одвічно пасивний рахунок 83 «Амортизація», перетворити в активний.

Але вітчизняні науковці на такі «дрібниці» уваги не звертають навіть тоді, коли, здавалось би, вийшли на вірний шлях – необхідність побудови системи інтегрованої звітності, яка, на наш погляд, повинна об'єднати в єдине ціле надмірно дезінтегрований через непомірний фіскальний ухил конгломерат різних звітних форм. Оскільки підходять до вирішення цієї проблеми в звичній манері – згідно з відомим польським виразом, вульгаризм якого замінимо евфемізмом z tej strony, вдаючись до футуристичних віртуалій на кшталт «стратегії та розміщення ресурсів … у майбутньому», «перспектив на майбутнє: з якими викликами та ризиками найімовірніше може стикнутись організація … у майбутніх періодах» і т. ін., що ніяк не відповідає тлумаченню терміна звіт – письмове чи усне повідомлення про свою роботу, виконання (а не наміри! – Авт.) завдань тощо.

Відповідно похідні визначення: звітний період – час, за який звітують, а не той, на який прогнозують чи ворожать; фінансова звітність – документація встановленої форми, яка містить інформацію про фінансовий стан підприємства за звітний період [2, с. 447]. Говорити ж про документацію встановленої форми щодо інтегрованої звітності наразі не доводиться, бо в теперішніх публікаціях її катма.

Думається, що замість переповідання змісту міжнародних

стандартів щодо «стратегічного фокусу й орієнтації інтегрованого звітування на майбутнє», причому без наведення хоча б скопійованих форм таких звітів, науковцям варто звернути увагу принаймні на один із його принципів – «сполученість інформації» з фінансовою звітністю. Бо тільки в такому випадку можна буде уникнути дубляжу показників, які до того ж не узгоджуються нині між собою: скажімо, в згадуваному Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. №2 стаття 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» не співпадає з показниками Податкової декларації з податку на прибуток, як і податку на додану вартість, попри декларативне запевнення «реформаторів» про уніфікацію обліку.

Потім, якщо мати на óці принцип повного висвітлення – чи не найголовніший стосовно фінансової звітності, – то в першу чергу Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. №1 є повною протилежністю до нього. Варто тільки звернути увагу на те, що ядро облікової системи – капітал, – попри деталізацію його видів у 6 статтях, цілком відповідає ознакам принаймні вуалювання, якщо не фальсифікації, сформульованими ще на початку ХХ ст. класиком теорії бухгалтерського обліку Й. Шером.

Адже ні про наявність основного чи оборотного капіталу, чи іммобілізацію коштів довідатися з нього неможливо. Де вже тут говорити про «вміння наносити балансу логічні удари» – як настановляв славетний М. Рудановський, коли вихолощений зміст цієї звітної форми призводить до того, що теперішні «балансознавці» дивляться на неї, «как в афишу коза» (В.Маяковський), не даючи собі ради з її горизонтальним, а передусім вертикальним аналізом.

Тому в аналітичних таблицях, побудованих на основі фінансової звітності, обмежуються банальними порівняннями цифрових відхилень надмірно синтезованих звітних статей в Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. № 1 під претекстом компактності цієї звітної форми, внаслідок чого радше можна

говорити про втрату ясності показників, ніж про якусь вигоду від такої стислості інформації.

При цьому в тіні цієї звітної форми заховалися громіздкі Примітки до річної фінансової звітності, отож іще питання, чи наші середньовічні предки не були розсудливішими, коли «баланс банку святого Георгія (на 1 січня 1409 р.) мав в активі 95 статей і в пасиві 310, баланс Барселонського відділення компанії Датіні (на 31 січня 1399 р.) – більше 110 статей в активі й близько 60 в пасиві» [9, с.75]. Та й у часи етатизму ця звітна форма була куди ємнішою й логічнішою: всі, хто вчився в ті часи, мабуть пам'ятають скільки аналітичних рівнянь виводилося з інформації тодішнього Балансу ф №1.

Отож, якщо при ручному способі ведення бухгалтерського обліку й складання звітності можна було забезпечувати таку аналітичність показників, то можливо зараз, при оснащенні бухгалтерій комп'ютерами не слід тішити себе заморочками про «стислість інтегрованого звітування», а повернутися до простої виписки з Головної книги, як це робили в банку святого Георгія, компанії Датіні й, треба думати, інших. Завдяки чому, якщо вже не фінансовий аналіз звітності стане повнокровнішим, то принаймні згадуване зауваження В. Бєлова виявиться неактуальним.

Втім, не сподіваючись на безумовне визнання наших аргументів, вважаємо дальші дослідження окресленої проблематики перспективними.

Література:

1. Белов В. Д. Наука или искусство (Ответъ профессору А. И. Скворцову) // Счетоводство, 1899. № 36. С. 187-198.

2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. 1736 с.

3. Коммерческий деятель, 1911. Т. 2. №1. С. 1-4.

4. КПСС в резолюциях. М.: Политиздат, 1984.

5. Николаев И. Р. Балансоведение. Л.: Экономическое образование, 1930. 149 с.

6. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. Тернопіль: Карт - бланш, 2006. 334 с.

7. Рудановский А. П. Построение баланса. М.: МАКИЗ, 1926. 196 с.

8. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.

9. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.

10. Gierucz B. Podręcznik samodzielnie nauki księgowościsi. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, 2003. 533 s.

© П.Я. Хомин

Шевчук В. О.

2.2. СУЧАСНА НАУКОВА КАРТИНА СВІТУ ЯК СВІТОГЛЯДНА ОСНОВА СТАНОВЛЕННЯ НОВІТНЬОЇ ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ

Оприлюднений ЮНЕСКО у травні 2019 р. Звіт Міжнародної науково-політичної платформи з біорізноманітності та екологічних систем (IPBES) став найвичерпнішою глобальною оцінкою стану планетарної природи. У Звіті задокументоване безпрецедентне зниження біорізноманіття та небачені за історію людства масштаби екологічних загроз. Науковці, котрі працювали над узагальненням Звіту, відзначають, що згубні для людства тенденції можна змінити, та це потребує «трансформативних змін» у кожному аспекті взаємодії людини з природою. Із результатів їхнього дослідження випливає невідкладність формулювання узгодженої фахової думки щодо причин стану, що склався, і стратегії заходів з його подолання [1].

Стає дедалі необхіднішою конструктивна протидія, адекватна руйнаціям, які завдає людство біорізноманіттю та екологічним системам Землі. Необхідна зміна глобальної моделі природокористування. Своєю чергою вона вимагає заміни чинної наукової картини світу на нову. Її творення стає передумовою новітніх підходів, насамперед економічних, до розв'язання проблем, що набули планетарних вимірів.

Фундаментальною основою методології розв'язання досліджуваних проблем є природничі засади. Світоглядною підвалиною цих засад є дефініція сучасної світової економічної науки як такої, «від якої залежить життя на Землі» [2, с. 481]. Ці положення кладуться нами в основу новітнього бачення наукової картини світу, окреслення економічних та управлінських складових цієї картини і подальшого обґрунтування на цих засадах новітньої парадигми обліку, спроможного надавати інформацію, релевантну для розв'язання еколого-економічних проблем.

Вихідним для цього дослідження є сучасне бачення структури економічної картини світу. Її основу утворюють дві класичні економічні теорії. Ф. Кене витворив французьку наукову школу фізіократів – складову європейської фізіократії, яку слід вважати визначальною для долі континентальної економічної думки. Фундатором іншої гілки загальнолюдського економічного надбання є А. Сміт [2, с. 382].

Сучасний український мислитель, письменник і правозахисник М. Руденко дав діалектичний аналіз «сили і слабкості» смітіанства, а також засновану на природничих засадах критику марксизму, насамперед його «наріжного каменя» – теорії додаткової вартості. Безкомпромісна критика українського інтелектуала дозволяє і смітіанство, і марксизм іменувати смертоносним знанням: адже хиби у визначенні ними субстанції вартості «зробили XX століття найкривавішим періодом земної історії» [2, с. 477].

Утвердження досліджуваної структури сучасної економічної картини світу та обґрунтування на цих засадах новітньої облікової парадигми потребує симбіозу природознавчих й економічних наук. Цей симбіоз продовжує бути актуальним із часів Ф.Кене аж донині: свого часу знадобилося більше століття для появи природничих ідей, суголосних із фізіократичними. Хоча для цього «досить об'єднати відкриття Кене з відкриттям Майєра». У такий спосіб «легко дістанемо те, що дістав С. Подолинський» [2, с. 272]. Адже «Ф. Кене плюс С. Подолинський – це вже не часткова, а повна Істина» [2, с. 440].

Видатний український науковець-новатор С. Подолинський, поєднавши фізичне з економічним, витворив фізичну економію і започаткував принципово нову парадигму економіки як науки. Його ідеї використав засновник і перший президент Української академії наук акад. В. Вернадський при обгрунтуванні учень про біосферу та ноосферу. Завдяки творчому синтезу здобутків видатних попередників з'явилося економіко-філософське учення М.

Руденка. Сьогодні це дозволяє вести мову про економіко-природознавчий симбіоз, яким є питомо українське знання, репрезентоване національною науковою школою фізичної економії.

У попередніх публікаціях ми вказували, що ідеї подвижників європейської фізіократії та української наукової школи фізичної економії збіглися в часі з появою низки управлінських парадигм XVIII-XXI ст., зокрема, фундаментальних наукових розробок у галузі теоретичної і прикладної кібернетики, котрі відповідали економічним викликам. Відтак належить вести мову про поєднання до цього часу незадіяного потенціалу фізико-економічних та управлінських ідей Ф. Кене і А.-М. Ампера, С. Подолинського і Б. Трентовського [3], а також В. Вернадського й Н. Вінера, М. Руденка і В. Глушкова [4]. Симбіоз їхніх новацій істотно змінює існуючу парадигму теорії і практики управління економікою. Її утвердження забезпечує керованість вже не просто розумом, а рятівним знанням.

Побудова сучасної економічної картини світу потребує врахування особливостей управлінської науки, котра є похідною щодо фізичної чи політичної економії. Теоретичну і прикладну управлінську науку, а також функції управління, включно з обліком, нині належить поєднувати тільки з тим сегментом загальнолюдського економічного надбання, сенс якого є життєствердним.

У контексті цих ідей належить розглядати і новітню облікову парадигму. Вона потребує приведення обліку та інших управлінських засобів отримання релевантної інформації у відповідність до викликів, що постають перед мешканцями планети. Тільки на цій життєствердній основі можливе становлення досліджуваної парадигми обліку, здатного генерувати знання, яке є рятівним для теперішніх і прийдешніх поколінь [4, с. 138-141].

Нині привертають до себе увагу світоглядні позиції, з яких розглядали облік фундатори європейської фізіократії.

Природничий підхід до становлення новітньої облікової парадигми належить починати з «Економічної таблиці» Ф. Кене. Фундатор французької фізіократії, до теорії якого тяжіють витоки пропонованих нами підходів, «аналізує економіку окремого господарства». Його узагальнення стосуються суспільств та окремих господарств, і призначаються як для макро-, так і для мікроекономічного рівнів господарювання.

Людство набуватиме здатності запобігати загрозам життю на Землі, опановуючи діалектику взаємодії фізіократизму з технократизмом. Бо якщо самоізоляція прирікає фізіократизм на забуття, то нехтування фізіократизму технократизмом прирікатиме землян на загибель. Адже нинішня екстраполяція здобутків Ф. Кене на сучасне природознавство дозволяє «підняти його ідеї до рівня Космічної ери» [2, с. 460].

Що стосується природничого змісту інтелектуальної спадщини подвижників національної наукової школи фізичної економії, то дослідники, що спираються на засади політичної економії, не здатні збагнути її понад півтора століття. Так, реагуючи на лист до К. Маркса, в якому С. Подолинський вказав на спробу «погодити додаткову працю з пануючими фізичними теоріями» [6, с. 64], Ф. Енгельс зробив власні висновки про можливість обліку затрат енергії в окремих галузях господарської діяльності. Він вказав, що у скотарстві «підрахунок стає ... складним», «ще складніший він у землеробстві», «а в промисловості такі підрахунки зовсім неможливі», і висловив думку про неможливість «виразити економічні відносини в фізичних мірах» [6, с. 66]. А «відкриття українського вченого Ф. Енгельс назвав помилковим з обставин тогочасної відсутності адекватної облікової методології та інструментарію підрахунку енергетичних процесів» [7, с. 125].

Облікову парадигму змінювали природничі позиції, які по-новаторськи розвивав акад. В. Вернадський. Влітку 1919 р. на біологічній станції неподалік від Києва видатний мислитель і

натураліст занотував у своєму щоденнику: «Ми живемо у природі не як учені, що вимірюють та зважують, а як поети чи філософи. Вихоплюємо для вимірювання та зважування невеликі частини оточуючої природи, зовсім не намагаючись охопити її точним обліком всю» [8, с. 253].

Природниче осмислення господарювання дало змогу М. Руденкові істотно розвинути засади облікових парадигм, започатковані його видатними попередниками. Наш сучасник обгрунтовував «можливість енергетичного обліку головних економічних процесів» [2, с. 296]. Базуючись на положеннях порушеної ним проблеми власності поколінь та відносин між ними, сприятливих для виживання й розвитку нащадків, ми свого часу запропонували підхід до побудови бухгалтерського балансу, який враховує відносини між поколіннями і відповідає принципам сталого розвитку [9].

…Звіт Міжнародної науково-політичної платформи з біорізноманітності та екологічних систем (IPBES) став глобальним попередженням про рух людства до самознищення. Оприлюднені штаб-квартирою ЮНЕСКО факти засвідчують суперечність принципам розвитку, іменованого сталим і покликаного служити інтересам майбутніх поколінь.

Одним із найістотніших чинників впливу на стан планетарного довкілля є криза природокористування: переважно воно призводить до руйнування біорізноманіття та екологічних систем Землі. Практика XX-XXI століть вказує на невідповідність глобального господарювання інтересам нащадків. А позірне різноманіття існуючих підходів до побудови наукової картини сучасного світу не передбачає економічної та управлінської складових.

Імплементація фундаментальних природничих засад здатна компенсувати неповноту цієї картини як основу розв'язання еколого-економічних проблем. Відтак найпосутнішою характеристикою новітньої світоглядної картини стає життєствердний зміст фізико-економічного знання.

Побудова новітньої світогосподарської картини на цій основі передбачає поєднання управлінських підходів із природничими засадами економічного знання. Завдяки цим фундаментальним засадам релевантне для управління економічне знання здатне набувати статусу рятівного. Це дозволяє наповнювати рятівним змістом фактографічну інформацію, покликану забезпечувати зворотні зв'язки в системі еколого-економічного управління, покладені на функції обліку і статистики, контролю, аналізу та ін.

Таким чином, основоположним для природничого осягнення новітньої облікової парадигми є розкриття структури сучасної світової економічної науки. Дихотомія достатніх і недостатніх теорій дає можливість розмежовувати сучасну економічну картину світу на життєствердну і смертоносну складові. У такий спосіб наукове та прикладне осмислення обліку завжди належатиме до певного із цих видів знань.

Облік як управлінську функцію необхідно розглядати у вимірах сучасного цивілізаційного розвитку, підпорядковуючи господарювання й управління економікою життєствердним загальнолюдським цілям. Його новітню сутність належить приводити у відповідність до парадигми цивілізаційного розвитку в її досліджуваній інтерпретації. Це вимагає послідовного перетворення облікової інформації про перебіг суспільно-господарських процесів у рятівний сегмент фактографічного знання.

Література:

1. Міжнародна науково-політична платформа з біорізноманітності та екологічних систем – Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ipbes.net/ news/Media-Release-Global-Assessment/ Міжнародна науково-політична платформа з біорізноманітності та екологічних систем (IPBES).

2. Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології / М. Руденко. – К.: Кліо, 2015. – 680 с.

3. Shevchuk V. The formation of the natural fundamentals of economic management: Launching a modern management culture / Modern Technologies in Economy and Management: Collective Scientific Monograph. – Opole: The Academy of Management and Administration in Opole, 2019. – Pp. 460-471.

4. Shevchuk V. Development of the natural principles of economic management: The formation of a management culture of modern societies. Modern innovative and information technologies in the development of society. Katowice: Katowice School of Technology, 2019. С. 274-282.

5. Шевчук В. Новітня облікова парадигма: якою їй бути? // Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 110-річчю ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана» та 20-річчю Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України; 25 листоп. 2016 р. – К. : КНЕУ, 2016. – 412 с.

6. Подолинський С. Вибрані праці. Упорядник Л. Я. Корнійчук. – К.: КНЕУ, 2000. – 328 с.

7. Шевчук В. Інтелектуальна спадщина Сергія Подолинського і цивілізаційна перспектива / У зб.: Учення Сергія Подолинського і цивілізаційна еколого-економічна перспектива. - К.: КНЕУ, 2001. – 160 с.

8. Вернадский В.И. Дневники 1917-1921. – К.: Наукова думка, 1994. – 272 с.

9. Шевчук В. Модель обліку процесів розвитку: проблеми модифікації на засадах фізичної економії // Регіональні перспективи. – 2001, №2-3.

© В.О. Шевчук

Пилипенко Л.М., Тивончук О.І.

2.3. КОНЦЕПТУАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ НОВОЇ ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У КОНТЕКСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Сучасний розвиток економіки, не зважаючи на його інтелектуальний та інноваційний вимір, супроводжується певними негативними для суспільства процесами, серед яких найважливішими є посилення соціально-економічної нерівності між окремими верствами населення та між державами, пришвидшення темпів споживання невідновних природних ресурсів, що обумовить їх неминуче вичерпання, шкідливий вплив діяльності людини на біосферу та навколишнє середовище. Ці процеси зумовили низку проблем соціально-економічного й екологічного виміру: бідність й голодування населення в окремих регіонах світу; погіршення стану здоров'я людей, «молодшання» багатьох хвороб, притаманних старшому поколінню населення, а також неконтрольоване поширення онкологічних та інших хвороб; глобальне потепління та часті природні катаклізми; незворотні процеси з обмеження невичерпних ресурсів, зокрема води; зростаючі обсяги сміття і відходів, які не розкладаються та не переробляються екосистемою; загальне погіршення екологічного стану планети, що негативно впливає на життєдіяльність як людини, так і цілісної біосфери. Багато глобальних проблем вчені пов'язують з порушенням загального екологічного балансу планети, що обумовлене інтенсивним впливом економічної діяльності людини на природу.

У відповідь на виклики економічних, соціальних і екологічних проблем розвитку людства під егідою ООН була сформульована концепція сталого розвитку. Міжнародна комісія з довкілля і розвитку, створена ООН у 1983 р., визначила сталий розвиток як розвиток, який задовольняє потреби нинішнього покоління без шкоди для можливості майбутніх поколінь

задовольняти свої власні потреби. Це первинне визначення сталого розвитку є занадто узагальненим і не відображає його суті у всій її повноті, що не дає змоги не лише зрозуміти зміст такого розвитку, але й сформувати механізми його забезпечення. На сьогодні в законодавчо-нормативних документах та науковій літературі можна віднайти чимало визначень сталого розвитку, багато науковців у цій сфері знань подають власні його визначення, формулюючи свої бачення пріоритетів щодо тих чи інших напрямів (аспектів) розвитку. Зокрема, О. Будько у своїй дисертації наводить аж 25 визначень сталого розвитку, за результатами аналізу яких подає ще й своє [1]. Не зважаючи на таке різнотлумачення, загалом парадигма та базові концепції сталого розвитку побудовані на поєднанні трьох рівноважливих аспектів – економічного, соціального й екологічного.

Концепцію сталого розвитку затверджено на Конференції ООН в Ріо-де-Жанейро 1992 р. На виконання цієї концепції 2001 р. ООН прийняла 8 цілей розвитку тисячоліття, які передбачалося досягти до 2015 р. До цих цілей віднесено: 1) ліквідацію абсолютної бідності та голоду; 2) забезпечення загальної початкової освіти; 3) сприяння гендерній рівності і розширенню прав жінок; 4) скорочення дитячої смертності; 5) поліпшення охорони материнського здоров'я; 6) боротьбу з ВІЛ/СНІД, малярією та іншими хворобами; 7) забезпечення екологічної стійкості; 8) формування всесвітнього партнерства з метою розвитку [7]. Аналіз змісту цих цілей свідчить про їхню несистемність та відсутність комплексного охоплення актуальних тогочасних глобальних проблем, зокрема наведених вище.

Більш комплексними і системними є затверджені ООН у 2015 р. 17 цілей сталого розвитку на період до 2030 р.: 1) подолання бідності у всіх її формах та усюди; 2) подолання голоду, досягнення продовольчої безпеки, поліпшення харчування і сприяння сталому розвитку сільського господарства; 3) забезпечення здорового способу життя та сприяння

благополуччю для всіх в будь-якому віці; 4) забезпечення всеохоплюючої і справедливої якісної освіти та заохочення можливості навчання впродовж усього життя для всіх; 5) забезпечення гендерної рівності, розширення прав і можливостей усіх жінок та дівчаток; 6) забезпечення наявності та раціонального використання водних ресурсів і санітарії для всіх; 7) забезпечення доступу до недорогих, надійних, стійких і сучасних джерел енергії для всіх; 8) сприяння поступальному, всеохоплюючому та сталому економічному зростанню, повній і продуктивній зайнятості та гідній праці для всіх; 9) створення стійкої інфраструктури, сприяння всеохоплюючій і сталій індустріалізації та інноваціям; 10) скорочення нерівності всередині країн і між ними; 11) забезпечення відкритості, безпеки, життєстійкості й екологічної стійкості міст і населених пунктів; 12) забезпечення переходу до раціональних моделей споживання і виробництва; 13) вжиття невідкладних заходів щодо боротьби зі зміною клімату та її наслідками; 14) збереження та раціональне використання океанів, морів і морських ресурсів в інтересах сталого розвитку; 15) захист та відновлення екосистем суші та сприяння їх раціональному використанню, раціональне лісокористування, боротьба з опустелюванням, припинення і повернення назад (розвертання) процесу деградації земель та зупинка процесу втрати біорізноманіття; 16) сприяння побудові миролюбного й відкритого суспільства в інтересах сталого розвитку, забезпечення доступу до правосуддя для всіх і створення ефективних, підзвітних та заснованих на широкій участі інституцій на всіх рівнях; 17) зміцнення засобів здійснення й активізація роботи в рамках Глобального партнерства в інтересах сталого розвитку [7].

Для забезпечення сталого розвитку на рівні суб’єктів господарювання прийнято Глобальний договір ООН, приєднавшись до якого вони зобов’язуються виконувати принципи цього договору щодо сталого розвитку та формувати й

оприлюднювати відповідну звітність – Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН. Однак проведений науковцями й експертами аналіз цих звітів, а також нефінансових звітів інших форматів (зокрема GRI, IIRS) засвідчив «зловживання компаніями інструментом нефінансової звітності, в якій часто подають неправдиву або не відображають насправді актуальну інформацію» [6, с. 257]. Результати експертного опитування топ-менеджерів корпорацій засвідчили, що проблематика сталого розвитку не набула для них вагомого значення, часто вони ставляться до її вирішення доволі формально. Більш того, зважаючи на суперечність концепції сталого розвитку стратегіям зростання бізнесу, її дотримання не завжди вигідне суб'єктам господарювання. І лише у випадках, якщо проблематика сталого розвитку істотно впливає на операційну діяльність бізнесу (особливо це стосується сільського господарства), її вирішенням займаються більш серйозно [4].

Не зважаючи на гостру актуальність означуваної проблематики, процеси її вирішення не набули належного рівня результативності ні на імперативному, ні на практичному, ні на науковому рівнях. Економічні труднощі впровадження концепції сталого розвитку вчені й експерти часто пов'язують з відсутністю належного інформаційного забезпечення управління цими процесами. Дійсно, існуюча методологія бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання, передбачена чинними системами стандартизації, не спроможна задовольнити інформаційні запити суспільства щодо результатів їхньої діяльності у контексті сталого розвитку, адже відображає лише фінансовий вимір цих результатів. На необхідності розширення об'єктів і предмету обліку та звітності соціально-екологічними показниками у своїх дослідженнях наголошують також О. Будько [1] та О. Сокіл [10]. Існуючі ж формати нефінансової звітності, яка репрезентує соціальні й екологічні результати діяльності суб'єктів господарювання, не мають достатньої системності,

формалізованості, а головне належного рівня методологічної ув'язки з базовими принципами концепції сталого розвитку.

Зазначені аргументи, а також результати попередніх досліджень [6] вказують на аномалії та кризи теперішньої парадигми бухгалтерського обліку, що, згідно з парадигмальною теорією Т. Куна, є передумовами виникнення нової парадигми. Серед обґрунтованих у [6, с. 88] передумов розвитку нової парадигми бухгалтерського обліку та фінансової звітності компаній в умовах постіндустріальної економіки безпосередньо сталого розвитку стосуються:

– аномалія – необхідність врахування системою бухгалтерського обліку та публічної звітності взаємних впливів компаній та навколишнього щодо них середовища;

– криза – введення до формату корпоративної звітності нефінансових звітів, розвиток концепції інтегрованої звітності.

В метатеорії бухгалтерського обліку аномалії свідчать про «нові феномени, що не вписуються в традиційну парадигму», а кризи – про «розмивання парадигми і початок розвитку її декількох версій» [5, с. 154]. Дійсно, існуюча парадигма бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що на практиці представлена чинними системами їх стандартизації, не передбачає врахування й відображення показників соціально-екологічної ефективності функціонування суб'єктів господарювання відповідно до концепції сталого розвитку. А виникнення альтернативних бухгалтерському обліку (проте, неефективних, як це аргументовано в [6]) оцінно-аналітичних систем репрезентації такої ефективності є безпосередньою ознакою кризи існуючої парадигми обліку.

Однією з гіпотез причин безрезультативності вирішення проблематики інформаційного забезпечення та безпосередньо управління процесами сталого розвитку є суперечності, які випливають з несумісності базових положень концепції сталого розвитку з прийнятими суспільством фундаментальними

засадами економічного розвитку, що може бути обґрунтовано, зокрема, такими аргументами:

– благополуччя життя людини (з погляду самої людини) насамперед розглядається крізь призму її економічного збагачення та необмеженого споживання економічних благ;

– ефективність функціонування суб'єктів господарювання, регіонів, держав базується на принципі економічного зростання (високі рівні зростання – ефективність, низькі або його відсутність – занепад), що потребує збільшення обсягів споживання природних ресурсів й енергії і, поки-що, супроводжується зростанням обсягів забруднень довкілля;

– сталий розвиток, який фундаментально зорієнтований на надання можливостей повноцінного життя майбутнім поколінням, в ідеалі передбачає обмеження, оптимізацію споживання вичерпних природних ресурсів та відсутність шкідливого впливу на довкілля – лише за таких умов можливе подальше необмежене існування людства.

Ці суперечності в тріаді «людина – економічний суб'єкт – людство» унеможливлюють повноцінну реалізацію концепції сталого розвитку, оскільки, з одного боку людина ментально не готова до обмеження споживання економічних благ, а з іншого – це обмеження обумовить відсутність економічного зростання, що, своєю чергою, призведе до колапсу глобальної економіки, спершу її фіктивного сектора (ринків капіталів і фінансових інструментів), а потім і реального. Без узгодження інтересів і потреб людини та суб'єкта господарювання у контексті сталого розвитку благополучність подальшого існування людства на планеті Земля стає доволі дискусійною, якщо не неможливою (рис. 2.3.1). Таким чином, вирішення проблем як забезпечення сталого розвитку загалом, так і інформаційного забезпечення управління його процесами потребує повернення предмету і об'єкта досліджень до фундаментальних витоків економічного знання.



Рис. 2.3.1. Візуалізація спрямування узгодженості інтересів і потреб основних видів економічних суб'єктів у контексті сталого розвитку

Об'єктом більшості економічних вчень були економічні блага та багатства окремих індивідів і цілих народів, а предметом – причини, фактори й закономірності їхнього збагачення. Фактично ідентифікація сутності економічних благ і багатства, їхніх джерел, способів виробництва чи примноження, а також механізмів розподілу і визначали базові положення будь-якого економічного вчення, що відрізняли його від інших економічних вчень. Зважаючи на те, що економічні блага чи багатства потребують виміру, то невід'ємним елементом базових положень будь-якого економічного вчення були теорії (концепти) вартості як методологічні інструменти оцінювання їхнього (благ і багатств) формування, примноження й розподілу. Своєю чергою теорії (концепти) вартості становлять фундаментальну основу методичного прийому оцінювання в бухгалтерському обліку.

Аналіз поглядів представників різних напрямів економічного

вчення на зміст базових категорій (економічне благо, багатство, їхні джерела, вартість тощо) (табл. 2.3.1) та принципи економічного буття дав змогу виявити низку суперечностей щодо сумісності положень їхнього вчення з концепцією сталого розвитку.

Меркантилісти зводили сутність багатства людини і народів до накопичення дорогоцінних металів у грошах чи інших формах, отриманих в результаті торгівлі. Однак явище інфляції, яке виникло навіть в умовах металічних грошей, засвідчило хибність їхнього вчення – збільшення обсягів дорогоцінних металів у будь-яких формах не є визначальною передумовою благополуччя людини та економічного розвитку людства.

Представники класичної політекономії (А. Сміт, Д. Рікардо та інші) багатство розглядали насамперед у матеріальних благах, а його джерелом вважали продуктивну працю. При чому продуктивною вважали працю лише у сфері матеріального виробництва, а працю у сфері послуг та нематеріального виробництва – непродуктивною, яка не призводить до збільшення багатства. Своєю чергою основне призначення грошей вони вбачали в обслуговуванні мінового процесу (товарна теорія грошей).

Зважаючи на структуру споживаних людиною економічних благ в період формулювання вчень з класичної політекономії, ототожнення багатства з матеріальними благами було закономірним, а фактор вичерпання природних ресурсів, з огляду на мізерні порівняно із сучасними обсяги їхнього використання, взагалі не брався до уваги. Натомість А. Сміт стверджував, що «розширене відтворення може здійснюватись безмежно і супроводжуватись пропорційним зростанням особистого споживання» [3, с. 224]. Очевидно, що таке твердження входить в дисонанс з концепцією сталого розвитку, оскільки безмежне розширене відтворення (тобто, економічне зростання), і особливо у сфері матеріального виробництва[2], неможливе без безмежного

[2] *Не зважаючи на те, що в структурі споживання людини частка нематеріальних благ істотно зросла, в абсолютному вимірі обсяги споживання людиною матеріальних благ не зменшилися*

Таблиця 2.3.1

Погляди представників різних напрямів економічного вчення на зміст базових категорій

Економічне вчення	Сутність економічного блага / багатства	Джерела економічних благ / багатства та фактори їхнього примноження (фактори економічного розвитку людства)	Теорії (концепти) вартості
1	2	3	4
Політекономія			
Меркантилізм	Багатство становлять лише гроші або дорогоцінні метали	Формування економічних благ відбуваються у сфері виробництва та сільського господарства, утворення багатства народу – у зовнішній торгівлі. Основним фактором примноження багатства народу є активний грошовий та торговельний баланси	*Металічна та кількісна теорії грошей*
Фізіократи (Ф. Кене)	Багатство народів становлять вироблені ними та спожиті матеріальні блага	Концепція «чистого продукту» – джерелом багатства визнавали отриманий у сільському господарстві надлишок продукції, що перевищував витрати виробництва. Основні фактори примноження багатства – сільське господарство, продуктивна землеробська праця.	Поділ витрат за класами суспільства на три види: – продуктивні (у сільському господарстві); – безплідні (в промисловості та торгівлі); – витрати доходу (витрати власників, які отримали дохід від продажу «чистого продукту»). Поділ витрат на разові (первинні аванси) та поточні (щорічні аванси).

Продовження табл. 2.3.1

1	2	3	4
Класична політекономія	Багатство становлять сукупність мінових цінностей, рухомого і нерухомого майна, створеного людською працею	Джерело багатства – продуктивна праця у сфері матеріального виробництва, фактори його примноження – економічне зростання в результаті примноження капіталу, зростання зайнятості та продуктивності праці, розвитку обміну	Трудова теорія вартості. Дві властивості товару з погляду формування його вартості – цінність у споживанні (споживча вартість) та цінність в обміні (мінова вартість). Концепція мінової вартості (*А. Смітт*) Природна ціна – мінова вартість, що покриває витрати праці, капітал і середню норму прибутку; ринкова ціна – формується під впливом попиту і пропозиції (*Д. Рікардо*)
Економічна теорія К. Маркса	Товар, що є продуктом праці, призначеним не для споживання, а для обміну	Праця як основна субстанція вартості, яка формує багатство та капітал. Основним фактором примноження багатства / капіталу є створення додаткової вартості, яка формується за рахунок праці в додатковий (поза межами необхідного для виготовлення денної вартості робочої сили) робочий час	Мінова вартість визначається лише кількістю праці (робочого часу, суспільно необхідного для виготовлення) Теорія додаткової вартості. Додаткова вартість формується за рахунок праці в додатковий робочий. Рента, відсоток і промисловий прибуток є частинами додаткової вартості товару (втіленої у ньому неоплаченої праці), які не породжуються ні землею, ні капіталом
Фізична економія			
Вчення С. Подолинського	Економічні блага формуються у	Джерелом благ визнавав енергію Сонця та природу, а факторами	

Закінчення табл. 2.3.1

1	2	3	4
«Праця людини та її відношення до розподілу енергії»	процесі накопичення енергії певної форми, здатної задовольняти потреби людини	їхнього примноження – працю людини та домашніх тварин, що сприяють збільшенню енергії на земній поверхні. Суспільне та індивідуальне збагачення забезпечується шляхом акумулювання сонячної енергії, її «зв'язування» у різних формах	
Вчення В. Вернадського про ноосферу		Стійкий розвиток ноосфери визначається результатами розумної діяльності людини, вплив яких на стан біосфери може або обумовити знищення людства, або його уникнути	
Вчення М. Руденка «Енергія прогресу»		Джерело економічних благ – енергія Сонця, фактори їхнього примноження та людського розвитку – земля, зерно, солома, худоба, гній	Додаткова вартість – це додаткова енергія Сонця, яку людство використовує для свого прогресу. Абсолютна додаткова вартість (енергія прогресу) формується лише в землеробстві внаслідок акумулювання сонячної енергії у процесі фотосинтезу. Відносна вартість притаманна речовому багатству небіологічного походження

Примітка: узагальнено авторами на основі [3, 14]

зростання обсягів споживання природних ресурсів, значна частка яких є вичерпними.

Показовим також є спростування Парадоксу А. Сміта в теперішній час: розглядаючи дві природні властивості товару – цінність у споживанні та цінність в обміні, він наводив приклад двох товарів – води з абсолютною споживчою цінністю і нульовою міновою та діамантів з протилежними властивостями. Однак на сьогодні для багатьох народів нашої планети вода має не лише споживчу, але й мінову цінність (особливо для тих, які активно добувають діаманти).

Економічна теорія К. Маркса базується на вченнях класичної політекономії. Однак, запозичивши у А. Сміта підходи трудової теорії вартості, К. Маркс абсолютизував працю як єдину субстанцію додаткової вартості, відкинувши фактори землі і капіталу в її формуванні. Практична неефективність (якщо й не утопічність) цієї економічної теорії продемонстрована крахом економік соціалістичних держав – Радянського Союзу та інших країн з адміністративно-командними економічними системами[3].

Основною відмінністю вчення фізіократів від положень класичної політекономії є те, що єдиним джерелом багатства фізіократи визнавали продуктивну працю, яка такою визнавалась лише у землеробстві. Всі інші види праці вони трактували безплідними, які не створюють нового багатства. В основі вчення фізіократів (насамперед, Ф. Кене) – концепція чистого продукту, яка створення нового багатства пов'язує виключно з отриманим у землеробстві надлишком продукції, що перевищує витрати на його виробництво [3, с. 188-189]. Фактично, фізіократичне поняття чистого продукту (економічного надлишку) можна вважати прототипом економічної категорії додаткової вартості.

Фізіократію можна вважати «сполучним містком» між двома

[3] *Китайську Народну Республіку є винятком у цьому прикладі, оскільки базові принципи функціонування її економічної системи значно відмінні від вчення К. Маркса. Можна взяти до уваги хоча б право приватної власності, яке заперечується положеннями економічної теорії К. Маркса, однак існує в КНР. А це право є визначальним для розвитку економіки та економічних відносин.*

парадигмами економічного вчення – політичною та фізичною економією. Адже, з одного боку, А. Сміт, який став фундатором класичної політекономії, визнавав Ф. Кене своїм вчителем, не зважаючи на фундаментальні відмінності у поглядах на джерело багатства. А, з іншого, фізичну економію можна трактувати подальшим етапом розвитку вчення фізіократів, який став можливим завдяки відкриттю явища фотосинтезу. Не володіючи знаннями про це явище, «Кене і його друзі фізіократи поставили в підвалини своєї теорії дуже прості знання: земля здатна родити, забезпечувати людство їжею, а їжа відроджує сили, потрібні для праці» [8, с. 463]. Таким чином, якщо в політичній економії субстанція багатства походить від людських відносин чи її праці, то у фізичній – від природи.

Представники фізичної економії (насамперед, її української школи – С. Подолинський, В. Вернадський, М. Руденко, а також їхні послідовники В. Шевчук, Л. Гринів та інші) джерелом багатства вважають не працю, а енергію Сонця, яка нагромаджується на Землі та акумулюється у різних формах – продукції рослинництва, енергоресурсах тощо. На думку С. Подолинського людська праця не здатна створювати ні матерію, ні енергію, однак спроможна сприяти її накопичуванню – безпосередньо, нагромаджуючи енергію на земній поверхні, або опосередковано, зберігаючи її від розсіювання. І лише таку працю він вважав корисною. Натомість використання нагромадженої на Землі енергії «у вигляді живої речовини, покладів енергоносіїв та інших корисних копалин є … збіднінням чи навіть пограбуванням нащадків, а з погляду вічності – самообкраданням людства, що майже впритул привело його до омніциду» [14]. С. Подолинський вважав, що виправданим використання корисних копалин чи енергоресурсів може бути лише тоді, коли воно сприяє нагромадженню енергії на Землі чи запобігає її ентропії [там само].

Такі погляди С. Подолинського можна вважати пророчими,

оскільки вони були сформульовані понад 100 років тому, ще до прояву глобальних соціально-економічних і екологічних проблем, на вирішення яких спрямована концепція сталого розвитку. І саме у його вченні видно корінь проблеми сталого розвитку глобальної економіки – людство не повинно споживати ресурсів більше від акумульованої на Землі сонячної енергії за аналогічний проміжок часу. Це аксіома сталості як економічного, так і екологічного буття. Дотримання природного балансу біосфери (яка є основним «акумулятором» сонячної енергії на земній поверхні) у фізичній економії розглядається як невід'ємна умова стійкого розвитку. В. Вернадський стверджував, що стійкий розвиток ноосфери визначається результатами розумної діяльності людини, вплив яких на стан біосфери може або обумовити знищення людства, або його уникнути.

М. Руденко розвинув вчення С. Подолинського та В. Вернадського, надавши йому глибшого економічного змісту. Взявши за основу енергетичну субстанцію багатства, економічних благ і їхнього примноження, він сформулював якісно нові підходи до трактування додаткової вартості та її формування: додаткова вартість – це додаткова енергія Сонця, яку людство використовує для свого прогресу. При цьому М. Руденко чітко виокремлює абсолютну додаткову вартість, яка формується лише в землеробстві внаслідок акумулювання сонячної енергії у процесі фотосинтезу, та відносну вартість, притаманну речовому багатству небіологічного походження [8].

Абсолютну додаткову вартість він називає Енергією прогресу, джерелом якої є космічне випромінювання, що може накопичуватися та акумулюватися на землі завдяки фотосинтезу. Тому, на його думку, лише у землеробстві може формуватись абсолютна додаткова вартість, а вся інша діяльність людини не сприяє накопиченню енергії на земній поверхні, а лише спрямована на перетворення накопиченої енергії з однієї форми в іншу чи її витрачання (розсіювання, покидання планети) –

ентропію. Як наслідок, вся інша, крім землеробської, діяльність людини може формувати лише відносну додаткову вартість.

Відповідно до вчення М. Руденка примноження економічних благ та багатства на Землі можливе за умови дотримання певних пропорцій розподілу в суспільстві енергетичних потоків, акумульованих в сільськогосподарській продукції («п'ять хлібин»). Лише капітал, що залишається у селян після вирахування з абсолютної додаткової вартості сільськогосподарської продукції, спожитої в інших галузях економіки та державному управлінні, здатний забезпечити подальшу життєдіяльність людства. Достатність такого капіталу і визначає майбутні тенденції економічного розвитку.

Не зважаючи на такі, нібито фундаментальні, протиріччя між вченнями політичної та фізичної економій, сам М. Руденко наголошував на їхній сумісності, однак необхідності підпорядкування першого другому: «рано чи пізно із двох буцімто несумісних теорій повинна народитися єдина економічна теорія, де спершу мають розглядатися витоки абсолютної додаткової вартості, а відтак здобуває свої права відносна (трудова) вартість, бо остання народжується з надр абсолютної. Так це виглядає в самій природі… Кене створив фундамент теорії абсолютної додаткової вартості (енергії прогресу), а Сміт, можна сказати, створив доволі викінчену теорію відносної додаткової вартості. Проте друга без першої неспроможна не лише функціонувати, але й народитися» [8, с. 459-460].

Насправді ж відбувається навпаки – глобальною економікою керують закони розподілу відносної та фіктивної, а не абсолютної додаткової вартості. І якщо в ієрархії вагомості вартостей для людського розвитку фіктивна є найменш важливою, адже не відображає ні накопичення енергії, ні зміни її форми, то в ієрархії вартостей капіталу фіктивний (акції, облігації, похідні фінансові інструменти, гібридні фінансові інструменти тощо), за номінальними грошовими оцінками

експертів й аналітиків, займає чи не найбільшу частку (рис. 2.3.2). При цьому, саме фіктивний капітал останнім часом провокує глобальні економічні кризи. Тому, цілком слушною є думка українських вчених – представників ННЦ «Інститут аграрної економіки»: «Фізична економія є альтернативою політичній економії та ідеології лібералізму, які теоретично обґрунтовують «хижацький» капіталізм, що породжує шалену гонку споживання, а значить, шахрайство з приватною власністю, кричуще майнове розшарування населення» [11, с. 21].

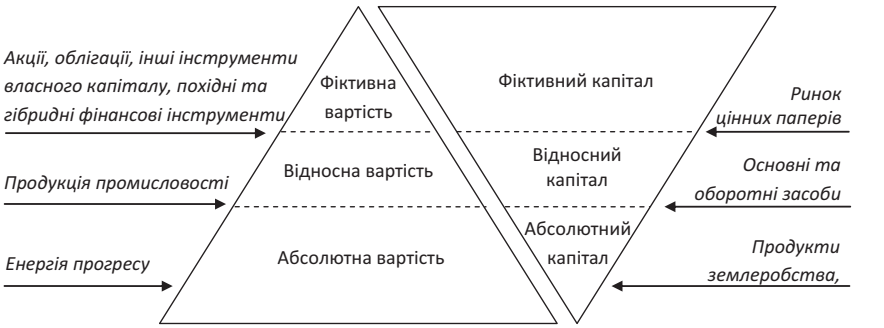


Рис. 2.3.2. Зіставлення ієрархій вагомостей вартостей та обсягів капіталів

Примітка: побудовано авторами

Аналіз змісту вчення фізичної економії свідчить, що його положення, на відміну від політичної економії, не дисонують з концепцією сталого розвитку, а навпаки – спрямовані на запобігання існуючим кризовим явищам соціально-економічного й екологічного характеру. Це дає підстави обґрунтовано сподіватись, що імплементація в механізми економічного функціонування й управління положень фізичної економії, підпорядкування процесів формування й розподілу відносної додаткової вартості процесам формування й розподілу абсолютної додаткової вартості обумовлять сталий розвиток

глобальної економіки. Однак управління може бути ефективним лише за умови належно функціонуючої системи його інформаційного забезпечення, а наявні системи інформаційного забезпечення, зокрема системи бухгалтерського обліку як їх визначальні елементи, спроектовані під парадигму економічного розвитку й управління на засадах політичної економії.

Визнаючи вчення фізіократів першоосновою розвитку фізичної економії, доцільно врахувати положення цього вчення при розробленні нової парадигми бухгалтерського обліку у контексті сталого розвитку. Для наочного грошового відображення розподілу чистого продукту Ф. Кене розробив спеціальний метод, який названо Економічною таблицею. Аналізуючи праці Ф. Кене, В. Жук зауважив: «Створивши знамениту «Економічну таблицю», фізіократи здійснили першу і в науці, і в економічній політиці держави спробу довести мовою цифр положення про те, що джерелом виникнення багатства є сфера виробництва, а не сфера обміну. Однак тривалий час метод «Економічної таблиці» не знаходив практичного застосування через його неналежне інформаційне забезпечення, в першу чергу з боку універсальної мови економіки, якою був і є бухгалтерський облік» [11, с. 34]. Однак, на думку вченого, «саме фізіократами вперше поставлено завдання організації уніфікованого обліку та звітності в державі як дієвого інструменту управління в справі примноження доданої вартості в національному масштабі» [11, с. 37]. Досліджуючи розвиток ранніх запитів до побудови обліку під інформаційне забезпечення реалізації фізіократичних ідей, в його (розвитку) основу В. Жук поставив саме Економічну таблицю Ф. Кене. А обґрунтовуючи рівні парадигми бухгалтерського обліку економіки сталого розвитку, В. Жук слушно вказує на необхідності врахування в основі нової парадигми пріоритетності висвітлення показників реальної економіки над віртуальною, природно-ресурсного та біологічного потенціалу над грошовим [11, с. 64].

Крім Економічної таблиці, важливим результатом вчення фізіократів для розвитку бухгалтерського обліку була класифікація витрат на продуктивні, безплідні та витрати доходу, а також поділ капіталу на основний і оборотний [3, с. 194].

Фізична економія, як і вчення фізіократів, в основу економічного розвитку ставить природний порядок та закони природного розвитку. Лише в гармонії з природою та навколишнім середовищем, дотримуючись природного балансу біорізноманіття біосфери планети можна забезпечити максимізацію акумульованої енергії – абсолютної додаткової вартості, уникаючи негативних процесів, які можуть привести планету до омніциду. Таким чином, невідривно від економічних, фізична економія передбачає необхідність дотримання й екологічних та соціальних критеріїв ефективності господарювання, які, відповідно, повинні відображатись в системі інформаційного забезпечення управління таким господарюванням – бухгалтерському обліку.

Проектуючи концепцію сталого розвитку на фундаментальні основи фізико-економічного вчення В. Вернадського (зокрема, про поділ навколишнього середовища на сфери живого, неживого і розумного) та М. Руденка, варто зауважити, що екологічний критерій господарювання насамперед (але не виключно) стосується сфери живого (біосфери) і передбачає врахування ефективності використання двох груп ресурсів у цій сфері: 1) п'яти абсолютних благ, які виділив М. Руденко, а саме гумусу, зерна, соломи, худоби і гною; 2) природних екстерналій, виокремлених В. Шевчуком – сонячної енергії, атмосферного повітря, прісної води, біоценозів океану і суходолу, комах-запилювачів рослин. Як абсолютні блага, так і природні екстерналії, на думку В. Шевчука, повинні стати обов'язковими об'єктами систем інформаційного та контрольно-аналітичного забезпечення управління господарськими суб'єктами та економікою на макрорівні загалом, зокрема й системи

бухгалтерського обліку [12, с. 67].

Соціальний критерій господарювання у контексті вчення фізичної економії базується на дотриманні пропорцій розподілу в суспільстві сільськогосподарської продукції, в якій акумульовані потоки сонячної енергії. Землеробство може бути ефективним, тобто необмежено в часі генерувати абсолютну додаткову вартість, якщо воно споживає не менше 3/5 від її обсягу і лише 2/5 передає іншим галузям економіки (зокрема, промисловості) та на державне управління. Бідний селянин – найперший ризик для виникнення економічної кризи.

Підсумовуючи вищенаведене, можна виокремити такі критерії формування нової парадигми бухгалтерського обліку у контексті сталого розвитку:

1. Бухгалтерський облік як інструмент інформаційного забезпечення відображає дані про діяльність суб'єктів господарювання насамперед у вартісному вимірнику. Тому визначальним фундаментальним елементом парадигми бухгалтерського обліку, що є базою для формування його методології, має бути концепція вартості, в основі якої – природні засади формування абсолютної додаткової вартості. Особливо це стосується методичного прийому оцінювання в бухгалтерському обліку, реалізація якого повинна передбачати пріоритетність абсолютної додаткової вартості над відносною. Цілком погоджуємось з думкою, що «з точки зору фізичної економії оцінка біоенергетичних активів за так званими «справедливими» чи ринковими цінами є неприйнятною, оскільки ці цінності не можуть бути оцінені «невидимою рукою» ринку» [11, с. 69].

Реалізація цього критерію ускладнена тим, що більшість економічних благ, які в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання представлені як активи, є носіями відносної, а не абсолютної додаткової вартості. Тож закономірно виникає запитання як врахувати в бухгалтерському обліку абсолютну додаткову вартість, ще й надавши їй вищого рівня

пріоритетності. Відповідь на це питання надав М. Руденко: необхідно покласти абсолютну додаткову вартість в основу грошей та монетарної політики. Подальшого розвитку це питання набуло в праці Л. Гринів [2].

2. Методологія бухгалтерського обліку нової парадигми повинна бути спрямована на захист абсолютного капіталу суб'єкта господарювання, держави, планети від редукції. Господарська діяльність не може визнаватись прибутковою чи економічно ефективною, якщо вона порушує / не забезпечує оптимальний баланс і якісний склад абсолютних благ та екстерналій. Тому концептуальна основа нової парадигми, поряд із концепціями збереження фізичного і фінансового капіталу, має враховувати концепцію збереження абсолютного капіталу.

Література:

1. Будько О.В. Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку організації : дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.В. Будько. – ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», 2018. – 599 с.

2. Гринів Л.С. Фізична економія: нові моделі сталого розвитку : монографія / Л.С. Гринів. – Львів : Ліга-прес, 2016. – 424 с.

3. Історія економічних учень : Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2004. – 1300 с.

4. Кершис О. Секрети порятунку світу / О. Кершис, О. Гош // Бізнес. – Лютий 2019. – С. 108-111.

5. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336с.

6. Пилипенко Л. М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : [монографія] / Л. М. Пилипенко. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.

7. Представництво ООН в Україні : офіційний веб-сайт [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/mdgs.

8. Руденко М.Д. Сила і слабкість Адама Сміта / в кн. Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології / Упоряд. Р.А. Руденко. – К.: ТОВ «Видавництво «КЛІО», 2015. – 680 с.

9. Сміт Адам. Дослідження про природу і причини багатства народів / пер. з англ. О. Васильєв, М. Межевікіна, А. Малійський. – К. : Наш формат, 2018. – 736 с.

10. Сокіл О.Г. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку аграрного підприємництва: теорія, методологія, практика : автореф. дис. … доктора екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.Г. Сокіл. – ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2019. – 38 с.

11. Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку : Колективна монографія / [В.М. Жук, Б.В. Мельничук, С.М. Остапчук та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. – 236 с.

12. Шевчук В.О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В.О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. № 1 (59). – С. 66-73.

13. Шевчук В.О. Соціальна відповідальність суб'єктів господарювання: впливи на становлення новітньої облікової парадигми / В.О. Шевчук // Економіка: реалії часу. – 2017. – № 3 (31). – С. 95-109. – Режим доступу до журн.: http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No3/95.pdf.

14. Шевчук В.О. Українська наукова школа фізичної економії: світовий вимір та цивілізаційна перспектива / в кн. М. Руденко. Гносис і сучасність (Архітектура Всесвіту). – Тернопіль: Джура, 2001. – 248 с.

© Л.М. Пилипенко, О.І. Тивончук

Легенчук С.Ф., Остапчук Т.П.

2.4. ПРАВОВІ ТРАДИЦІЇ ТА КОНВЕРГОВАНА МОДЕЛЬ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД

Для виявлення тенденцій подальшого розвитку як облікової системи в цілому, так і бухгалтерського обліку в Україні, передусім необхідно дослідити еволюцію бачень вчених щодо системи регулювання обліку та встановити, що саме на сучасному етапі здійснює вплив на її розвиток. Як зазначають Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Міїк, для сучасного рівня економічної інтеграції країн характерною є інтернаціоналізація економіки та перше за все бізнесу [1, с. 12]. А визнаною мовою бізнесу є бухгалтерський облік, він є одним із засобів спілкування на міжнародному рівні. В цілому інтернаціоналізація бізнесу базується на інформованості його учасників на всіх етапах, починаючи з вивчення сфери вкладання фінансових ресурсів до отримання фінансових результатів, а таку поінформованість може забезпечити лише система бухгалтерського обліку. В. М. Жук стверджує, що відпрацювання подальшої стратегії та тактики розвитку в Україні бухгалтерського обліку на міжнародних засадах можливе через розробку належної теоретичної платформи з урахуванням національних потреб і галузевої специфіки [2, с. 7]. Тому для досягнення консенсусу професійні кола повинні вести наукову дискусію саме в цьому напрямі.

На початку 90-х років XX-го століття Україна розпочала реалізацію можливостей ринкової економіки, а остання базується на конкретних теоретичних засадах економічної науки, механізм реалізації яких формують юридичні закони, концепції та програми. А юридичні закони, концепції та програми базуються на визнаних у світовому суспільстві провідних економічних теоріях [3, с. 111]. Тому використання основних напрямів міжнародної стандартизації сьогодні в обліковій системі нашої

держави повинне на них і базуватися. Таку ж позицію підтримував і Г. Г. Кірейцев, який стверджував, що наукове обґрунтування особливо законів, які ми хочемо впроваджувати в національну систему бухгалтерського обліку, повинне бути створене саме на засадах сучасних економічних теорій, що є вирішальною передумовою успішної реалізації та забезпечення ефективного управління процесами економічного відтворення [3, с. 112], а інтуїтивне та помилкове ухвалення законодавчих актів, концепцій та програм, особливо на макрорівні, без урахування положень економічної теорії – це, перш за все, причини високих трансакційних витрат, збитків та кризового стану економіки, який саме зараз і спостерігається в нашій країні.

Дослідженням проблематики міжнародної стандартизації та впливу імплементації МСФЗ, Директив ЄС на вітчизняну облікову систему займалися такі автори, як С. Ф. Голов, В. М. Жук, С. Я. Зубілевич, В. М. Костюченко, Г. Г. Кірейцев, В. М. Метелиця, А. В. Озеран, Я. В. Олійник, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук, С. В. Свірко та ін.

Розглядаючи питання міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку, варто визнати, що в світі не існує загалі навіть двох країн з однаковими єдиними нормами ведення обліку, тому всі напрями впровадження міжнародної стандартизації повинні враховувати національні особливості ведення бухгалтерського обліку кожної країни. Крім того, бухгалтерський облік, як стверджують Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Міїк, визначається середовищем, в якому він функціонує [1, с. 21-22]. Кожній країні притаманні своя історія, свої цінності та політична система – те ж саме можна сказати і про облік. Бухгалтерський облік, як і політика, і ідеологія, не знає національних кордонів. Облікові технології експортуються та імпортуються, забезпечуючи тим самим подібність систем обліку, які застосовуються в різних країнах. Таким чином, поглиблення політичних та економічних зв'язків між країнами все більше впливає на національні

системи бухгалтерського обліку.

Щодо міжнародного регулювання бухгалтерського обліку, В. В. Ковальов виділив два підходи – ринковий (market approach) та регулятивний (regulatory approach) [4, с. 262]. Прибічники першого підходу визнають, що основний продукт бухгалтерського обліку – звітність – це ринковий товар, а тому ринок (а саме покупці звітності, тобто її користувачі) і повинен визначати зміст інформації, що публікується. І тому методологія обліку повинна максимально сприяти розкриттю інформації, виходячи з потреб користувачів. Прибічники другого підходу зазначають, що абсолютизація ринку має певні недоліки, тому необхідними є певні регулятиви, що підвищують ступінь довіри до обліку. Квінтесенцією першого підходу є система регулювання обліку в США. Що стосується другого підходу, хоча і не в контексті ринку, він проявився в соціалістичному обліку. Менш жорсткі варіанти другого підходу мають місце в організації обліку в низці країн континентальної Європи.

При розгляді сучасних економічних теорій прав власності запропоновано використовувати за фундаментальну основу концептуальних положень бухгалтерського обліку саме «оптимістичну» теорію, запропоновану Г. Демсецем, яка базується на тому, що саме ринкові сили підштовхують економічну організацію у напрямі ефективності. Проф. В. В. Ковальов також підтримує таку ж позицію, визначаючи, що всесвітня тенденція останніх десятиліть явно свідчить про те, що система регулювання бухгалтерського обліку в міжнародному контексті, а також в багатьох країнах, все більше адаптується під ідеологію, принципи і методологію, що використовує англо-американська школа бухгалтерського обліку, в основі якої лежать облікові стандарти, які базуються на ринковому підході [4, с. 262].

На сьогодні у наукових колах тривають дискусії щодо напрямів міжнародної стандартизації обліку. Так, В. М. Жук ґрунтовно узагальнив чотири наукові позиції [2, с. 10], яких

дотримуються вчені-економісти з цього питання:

1) міжнародна стандартизація обліку як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку (Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен [5], І. Бєлоусова [6], А. П. Михалкевич [7], Р. Паркер [8]);

2) міжнародна стандартизація як процес забезпечення зіставності бухгалтерського обліку та звітності різних країн (С. Ф. Голов [9], Л. О. Коваленко, Л. М. Ремньова [10], Я. В. Соколов [11]);

3) міжнародна стандартизація як процес приведення національних норм обліку до міжнародних із збереженням істотних національних особливостей (С. Діпіаза (молодший), Р. Екклз [12], Г. Г. Кірейцев [13], Н. М. Малюга [14], М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера [15]);

4) міжнародна стандартизація як процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні (І.М. Дмитрієва [16], О.М. Петрук [17]).

В цілому міжнародна стандартизація надає можливість здійснити повну глобалізацію систем бухгалтерського обліку і звітності багатьох країн. В. М. Жук [2, с. 13] та О. М. Петрук [17, с. 43] під стандартизацією розуміють встановлення єдиних норм та вимог у сфері бухгалтерського обліку. Питання стандартизації О.М. Петрук також розглядає через застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють відображення у звітності фактів господарського життя. При цьому В. М. Жук уточнює, що уніфікація – це усунення розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн. В. В. Ковальов через питання уніфікації бухгалтерського обліку також розкриває поняття «стандартизації» та стверджує, що воно напряму пов’язане з по-няттям «гармонізація», що також підтверджують О. Є. Ніколаєва та Т. В. Шишкова. Змістовна характеристика процесів стандар-тизації і гармонізації облікових процедур наведена на рис. 2.4.1.

Проф. О. М. Петрук стверджує, що в межах бухгалтерського

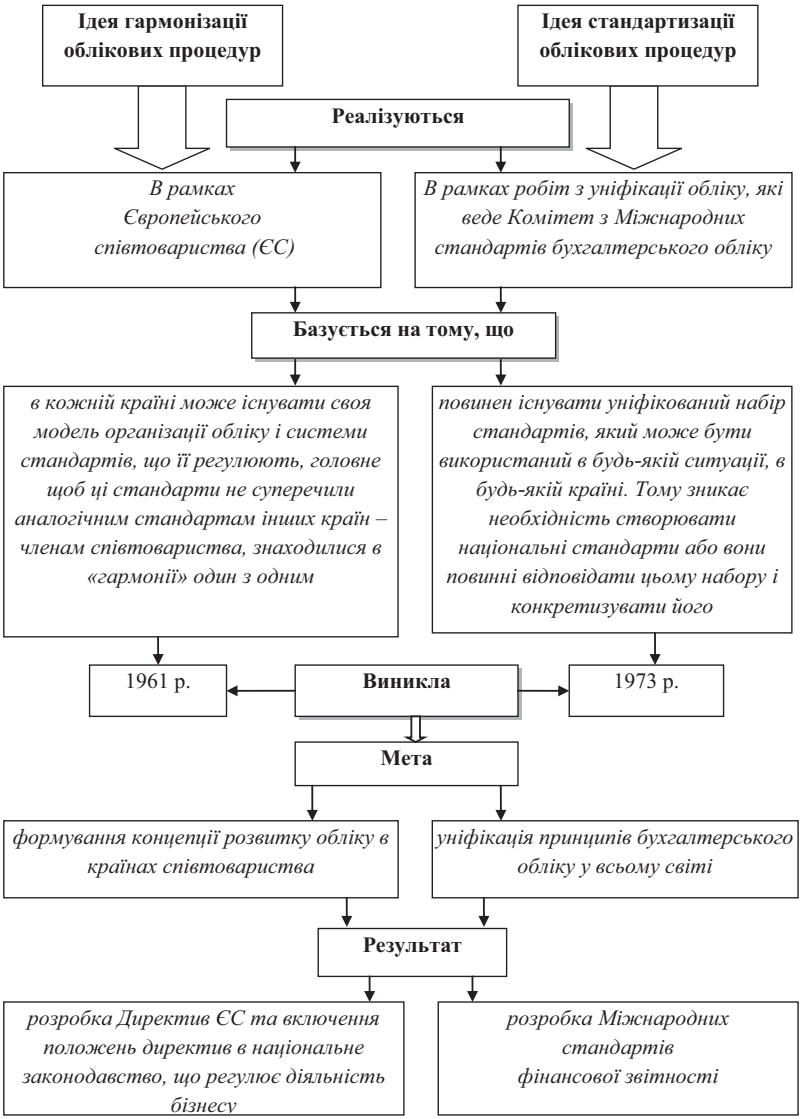


Рис. 2.4.1. Змістовна характеристика процесів стандартизації і гармонізації облікових процедур (узагальнено на основі [4, с. 278-279;19, с. 8])

обліку гармонізація і стандартизація стали майже синонімами, і не можна наполягати на різниці в їх значенні. Гармонізація є поняттям, яке належить до міжнародного регулювання, наприклад, яке створює ЄС, а стандартизація є результатом діяльності Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) (IASC) (з 2001 р. – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) (IASB)) [18, с. 41-42].

Російський вчений Л. З. Шнейдман доводить, що до 2000 р. КМСБО ставив задачу не лише всеохоплюючої стандартизації, а й гармонізації національних бухгалтерських стандартів. Це призвело до того, що Європейський Союз з 1 січня 2005 р. прийняв рішення про застосування МСФЗ при складанні консолідованої фінансової звітності всіма європейськими компаніями, акції яких котуються на фондових біржах в Європі [20, с. 6, 10]. Л. З. Шнейдман визначає гармонізацію як процес, при якому Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності створював рішення облікових задач, які використовувалися як основа для уніфікації національних стандартів [20, с. 82].

Також такі відомі західні вчені, як К. С. Мост [21, с. 13-14], М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера [22, с. 565], розмежовують поняття уніфікації, стандартизації та гармонізації, визначаючи, що: уніфікація – це виключення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій і обставин; стандартизація – це обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку; гармонізація – ув'язка різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення їх в межі загальної класифікації, тобто стандартизація форми зі збереженням суттєвих відмінностей.

Якщо досліджувати історію стандартизації з метою уніфікації облікових процедур, то перші спроби певної уніфікації в межах країни виникли в США в 1913 р., коли був виданий перший федеральний закон про податок на прибуток. Але системно та цілеспрямовано робота над бухгалтерськими регулятивами

розпочалася в США лише після грандіозної фінансової кризи, що відбулася в роки «великої депресії» з розробки: 1939 - 1959 рр. – Бюлетенів досліджень з проблем бухгалтерського обліку; 1973 р. – по теперішній час – Положень про стандарти фінансового обліку; 1978 - 1985 рр. – Положень про концепції фінансового обліку [4, с. 263-265]. Саме ці регулятиви сьогодні формують GAAP US, які узагальнюють методологію обліку та її проблеми з орієнтацією на достовірний облік [23, с. 280] і впливають на формування напрямів міжнародної стандартизації, оскільки близько 52 % глобальних ринків капіталів застосовують цю систему стандартизації фінансової звітності [2, с. 22].

Тому на рівні міжнародного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності виникло питання зближення МСФЗ та GAAP US на основі процесів конвергенції. Конвергенцію В. М. Жук визначає як процес зближення національних, регіональних та глобальних стандартів і систем обліку [2, с. 13], та взагалі стверджує, що можливість існування глобального бухгалтерського обліку відкривається через реалізацію саме ідеї конвергенції [2, с. 24-25].

Сам процес конвергенції на відміну від гармонізації, за позицією Л. З. Шнейдмана, полягає в русі РМСБО та національних регулюючих органів назустріч один одному для знаходження та прийняття найкращого рішення [20, с. 10].

Якщо реально оцінювати процес конвергенції облікових процедур, то враховуючи глобальні ринки капіталів, він є можливим лише у двох сторін Правління РМСБО та Ради зі стандартів фінансового обліку США (Financial Accounting Standards Board – FASB), що розробляє GAAP US. Що можна вважати процес конвергенції облікових систем відбувся при створенні Директив ЄС, коли країни – члени Європейського Союзу дійшли згоди при формуванні облікових стандартів враховуючи свої національні особливості бухгалтерського обліку шляхом їх зближення через часткову уніфікацію облікових

процедур внаслідок спільного виробітку загальних правил та принципів щодо їх проведення.

Підтвердженням цього є угода між РМСБО та Радою зі стандартів фінансового обліку США про внесення змін в МСФЗ (IAS) та GAAP US з метою їх наближення [20, с. 10]. Процес конвергенції був розпочатий 2000 р. через зближення системи МСФЗ з американською системою стандартизації бухгалтерського обліку (GAAP US) та встановленням курсу на загальне запровадження глобальних стандартів.

У 2006 р. IASB та FASB було прийнято рішення про реалізацію великого проекту з розвитку та покращання своїх концептуальних основ шляхом побудови єдиного спільного документу. Загальна мета цього проекту полягала в створенні ґрунтовних підстав для побудови системи принципоорієнтованих стандартів бухгалтерського обліку, які б були внутрішньо послідовними та інтернаціонально конвергованими. У вересні 2010 р. було завершено фазу «А» цього проекту та опубліковано окремі елементи майбутньої Концептуальної основи для фінансової звітності (розділ 1 «Мета фінансової звітності загального призначення» та Розділ 3 «Якісні характеристики корисної фінансової інформації», в якому було представлено нову структуру якісних характеристик корисної фінансової інформації, яка повністю співпадає із подібною структурою, представленою в SFAC 8 GAAP US) [24, с. 87].

Узагальнюючи погляди авторів і вплив процесів глобалізації та реального впровадження міжнародної стандартизації в облікові системи країн, можна надати наступне співвідношення та розкрити взаємозв'язок понять стандартизації, уніфікації, гармонізації та конвергенції (рис. 2.4.2).

В Україні офіційна вимога міжнародної стандартизації, яка стосувалася імплементації Директив ЄС, виникла після прийняття двох законодавчих актів, зокрема Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації Законодавства Укра-

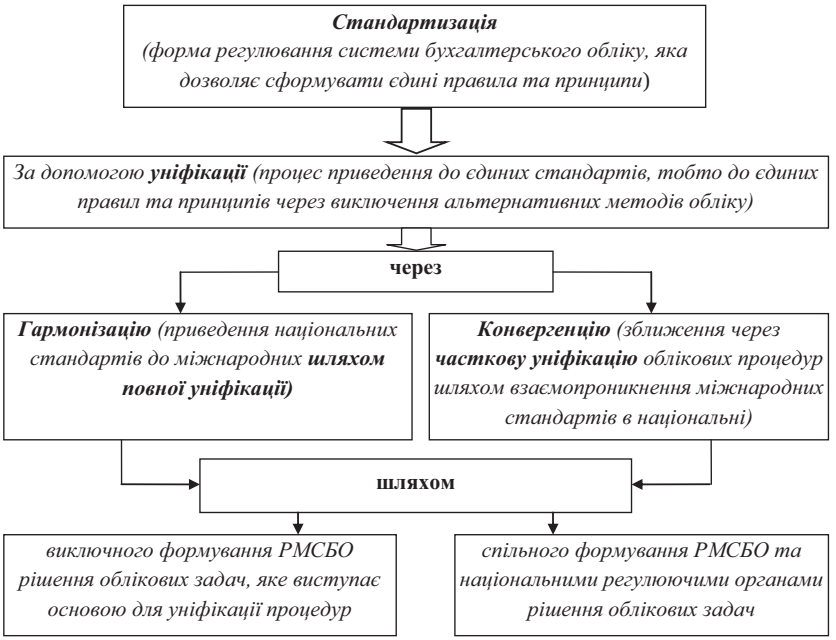


Рис. 2.4.2. Співвідношення та взаємозв'язок понять стандартизація, уніфікація, гармонізація та конвергенція облікових систем

їни до Законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. [25] та Закону України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною з однією сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами з іншої сторони» від 16.09.2014 р. [26], а також розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» від 08.04.2015 р. [27]. Внаслідок цього в Законі України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні» з'явилися такі поняття, як «витрати», «доходи», «звітний період», «звіт про платежі на

користь держави», «звіт про управління», «таксономія фінансової звітності» та «підприємства, що становлять суспільний інтерес».

Після оприлюднення Листа Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, № 31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 [28] і підписання Меморандуму про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності від 24 лютого 2012 року [29], внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 р. (внаслідок яких вимоги цього Закону були приведені у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви ЄС №2013/34/ЄС) [30] та впровадження в дію Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у нашій країні відбувся наступний етап міжнародної стандартизації. Але, що стосується питань прямого та повного застосування текстів Директиви ЄС №2013/34/ЄС та МСФЗ, то, як було визначено раніше в тексті Директиви ЄС №2013/34/ЄС в облікове законодавство були внесені окремі термінологічні положення, а, що стосується МСФЗ, то їх текст, по-перше, викладено державною мовою та офіційно оприлюднено на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, і по-друге, вони, повністю повинні застосовуватися в обліковій практиці підприємств, визначених в ст.12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30].

Окрім цього, в Україні також була введена в дію і Концептуальна основа для фінансової звітності (тобто конвергована модель стандартизації обліку, створена IASB та FASB), оскільки вона офіційно була оприлюднена на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що є підставою для формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку. Концептуальна основа не є МСФЗ і,

відповідно, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації, та ніщо в цій Концептуальній основі не спростовує жодного конкретного МСФЗ, і за наявності суперечностей вимоги МСФЗ є домінуючими і переважають її вимоги [31]. Але не зважаючи на це, її основна мета – це виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам, крім того Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) керуватиметься Концептуальною основою при розробці майбутніх і перегляді існуючих стандартів, тому кількість випадків виникнення суперечності між Концептуальною основою та МСФЗ з часом повинна зменшуватися.

Розгляд питань гармонізації, уніфікації та конвергенції стандартів необхідно також дослідити через вплив облікових моделей країн-розробників міжнародних та національних стандартів, а найголовніше – через правові традиції, які стали основою для їх формування. Такі дослідження допоможуть визначити чи існує взагалі можливість гармонізації, уніфікації та конвергенції стандартів різних країн, і, як наслідок, сформувати вітчизняні тенденції розвитку бухгалтерського обліку в умовах стандартизації.

Якщо розглядати існуючі світові моделі бухгалтерського обліку, то на сьогодні дослідники [32, с. 120] виділяють наступні класифікаційні напрями щодо їх узагальнення: відповідність економічній системі; відповідність правовій системі; вплив релігійного чинника; економічний підхід, що лежить в основі облікової моделі; філософська основа економічних відносин; методологія дослідження; країни-представники; представники, які розвивали ідеї відповідної облікової моделі; облікова теорія, що лежить в основі. Відповідно до проведених ними досліджень в світі існує п’ять основних облікових моделей, які об’єднані умовно в три групи: 1) існуючі моделі (англо-американська, континентальна, латино-американська); 2) перехідні моделі

(соціалістична); 3) нові моделі (ісламська). Якщо визначати, яка облікова модель використовується в Україні, то можна виявити фактори відповідності різним моделям, які сьогодні викликають когнітивний дисонанс в подальшому розвитку національної системи обліку взагалі та у відображенні об'єктів бухгалтерського спостереження.

Як визначав проф. Г. Г. Кірейцев, в Україні виникла необхідність адаптації вітчизняних законів до законів Європейського Союзу та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. Але основною перешкодою у засвоєнні міжнародних стандартів обліку є використання різних правових систем (України та країн-розробників стандартів). В дійсності різні правові системи – це результат використання різних моделей економіки, а різні моделі економіки – це результат різних етнічних концепцій, базових інститутів, що покладено в основу економічних механізмів [3, с. 116]. І взагалі, питання узгодження правових систем є питанням досить проблематичним.

Російські вчені також визначають важливість впливу юридичного середовища країн на процеси міжнародної стандартизації. Так, О. А. Мазуренко визначає, що країни, які дотримуються традицій загального права, наприклад Великобританія, частіше будують свої системи бухгалтерського обліку і звітності виходячи з самих загальних принципів та не прив'язуються до їх детально розроблених вимог. Ті держави, які наслідують принципи римського права (романо-германська правова традиція), частіше мають кодифіковану систему обліку, в якій від самого початку детально описуються всі процедури, а облікова практика сильно залежить від того, наскільки суворо і послідовно закони, що були прийняті, застосовуються на практиці [33, с. 36].

За правовими традиціями, які історично сформувалися та були покладені в основну загальних вітчизняних кодексів (в т.ч. і

Земельного кодексу України) та законів, нормативно-законодавча база України була сформована на романо-германській правовій традиції, тобто традиції, яка відповідає континентальній обліковій моделі. Але внаслідок впровадження і повного наближення національних положень стандартів бухгалтерського обліку та введення в дію МСФЗ, як раніше визначалося, тобто запровадження облікового законодавства, що побудоване на англосаксонських правових основах, в нашій державі відповідно повинна застосовуватися в обліку англо-американська модель. Узагальнюючи результати досліджень можна стверджувати, що на даний момент існування нашої країни ми отримуємо поєднання двох облікових моделей: англо-американської та континентальної. Через це поєднання можна визнати, що в Україні сьогодні використовується змішана облікова модель. Континентальна модель використовується через те, що система бухгалтерського обліку не може використовувати лише облікові національні стандарти, а повинна обов'язково враховувати нормативно-правові акти (кодекси та закони), які за юридичною силою вищі ніж стандарти обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України. А англо-американську модель наша держава в будь-якому випадку повинна також застосовувати через підтримку Всесвітнього банку реконструкції та розвитку і Міжнародного валютного фонду (МВФ), які вимагають за основу брати МСФЗ в обліковій практиці суб'єктів господарювання, тобто через фактичну імплементацію міжнародних стандартів, що передбачає виконання державою міжнародних правових норм щодо уніфікації стандартів.

На рис. 2.4.3 узагальнені фактори, які впливають на національну модель бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз дозволяє констатувати, що одну з найважливіших ролей в будь-якій моделі бухгалтерського обліку відіграють правові (юридичні) традиції. В нашому випадкунаціо-



Рис. 2.4.3. Національна облікова модель та фактори впливу на її формування

нальна система обліку не лише побудована на поєднанні двох облікових систем, в її основу закладений також змішаний тип світових правових систем.

Цю думку також підтримує С.Ф. Голов, який визначає, що сучасна українська система бухгалтерського обліку поєднує риси обох західних моделей: континентальної та англосаксонської. З точки зору регламентації бухгалтерського обліку в Україні переважає континентальна модель, яка характеризується державним регулюванням обліку, уніфікованими формами звітності та централізованим планом рахунків. З іншого боку, тут застосовується інтегрована система рахунків і функціональний підхід на основі реалізації до визначення фінансового результату, що притаманно англосаксонській моделі [34, с. 493].

В основі англо-американської моделі обліку лежить економічна облікова теорія, а континентальної – юридична. Юридична або правова облікова теорія пов'язує, як зазначав Я.В. Соколов, бухгалтерську науку з цивільним правом, пояснюючи предмет бухгалтерського обліку як контроль прав і обов'язків осіб, що беруть участь в господарських процесах [35, с. 224-226]. В основі облікової теорії пропонується широке впровадження інституційної та неоінституційної економічної теорії для розвитку бухгалтерського обліку.

Якщо розглядати сучасну національну облікову модель як таку, що містить у собі поєднання англо-американської та континентальної, то і облікові теорії, які лежать в їх основі (юридична та економічна), відповідно, також будуть поєднані. А парадигма прав власності Г. Демсеца та А. Алчіана, яка базується на трактуванні права власності як пучка прав, фактично й надає основи для застосування як економічної, так і юридичної (оскільки трактування «пучок прав» було запозичене саме з юридичної науки) облікової теорії.

Таким чином, в Україні відбулося впровадження в дію конвергованої моделі стандартизації обліку, створеної IASB та FASB через процес гармонізації системи бухгалтерського обліку до МСФЗ. Внаслідок цього, на сьогодні в Україні існує змішана облікова модель, яка об'єднує англосаксонську та романо-германську правові системи, а також економічну і юридичну облікові теорії. Для визначення тенденцій загального розвитку системи бухгалтерського обліку та напрямів подальшого відображення облікових об'єктів необхідно за фундаментальну основу використовувати парадигму прав власності Г. Демсеца та А. Алчіана, що допоможе об'єднати економічну та юридичну облікові теорії, а через них й моделі бухгалтерського обліку, та застосувати в національній системі обліку конверговану модель стандартизації, створену IASB та FASB. Тому на сьогодні, якщо окреслювати тенденції розвитку національної облікової системи, варто визнати, що єдиним правильним шляхом її розвитку буде процес конвергенції правових систем (англосаксонської та романо-германської), процес якої вже фактично відбувся в Україні.

Як стверджує А. П. Бархатов в підтримку раніше викладених думок проф. В. В. Ковальова, в світі склалося два напрями правового регулювання бухгалтерського обліку, що відрізняються за типом законодавства і ступенем його впливу. До першого напряму належать країни, які мають розгалужений кодекс законів, що стосується бухгалтерського обліку. До другого – краї-

ни, що використовують законодавство загально правової орієнтації. В першому випадку закони мають жорстко визначаючий характер. В більшості країн, що використовують цей підхід, облікові стандарти переходять в ранг державних законів [36, с. 15] (що і сталося в Україні внаслідок конвергенції правових систем). Інша група країн обмежується законами загального права, які створюють межі свободи дій фізичних та юридичних осіб.

Узагальнення інформації щодо впливу правових систем, історичних облікових традицій та групування за особливостями регулювання облікових систем країн (регламентоване, що базується на жорсткому регламентуванні державою, та професійне, в основі якого лежить визначення облікових процедур професійними бухгалтерськими організаціями) наведено в табл. 2.4.1.

Виходячи з вищенаведеного (табл. 2.4.1), на сьогодні міжнародне регулювання облікових систем передбачає використання ринкового та регулятивного підходу. Як ірегулятивний підхід, ринковий підхід також побудований на регулюванні бухгалтерського обліку, однак в інший спосіб – професійними бухгалтерськими організаціями різних країн, які розробляли свої облікові стандарти на засадах англосаксонського права, для якого визнання прецеденту як джерела права є первинним, на відміну від норм країн романо-германської правової сім'ї, де воно є вторинним. Тобто для країн прецедентної юриспруденції вирішальну роль відіграють не законодавчі акти, а прецеденти[*]. Як відмічають М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [37, с. 64], прецедентне право є одним з факторів формування сучасних рішень в бухгалтерському обліку, до яких вони зараховують: історичний розвиток, прецедентне право, статутне право, податкове регулювання, фактори культури, розвиток бухгалтерського обліку закордоном, загальноприйняті

[*] Прецедент (у праві) – рішення вищих судових органів у певній справі, що далі є обов'язковими для судів при розв'язанні аналогічних справ

Таблиця 2.4.1

Узагальнення правових традицій країн, які впливають на регулювання обліку за регламентованим та професійним напрямами (узагальнено на основі [4,С. 263-269;24, с. 227-287])

№ з/п	*Країна*	*Фундаментальні правові основи, які вплинули на систему регламентування бухгалтерського обліку*
1	2	3
Регламентоване регулювання бухгалтерського обліку		
1	Австрія	Облікове законодавство розпочалося з Комерційного кодексу 1863 р., а з 1938 р. знаходилося під впливом німецького Комерційного кодексу. Воно збереглося в сучасному Комерційному кодексі і Законі про компанії 1965 р. В теперішній час законодавство визначається податковими правилами (Федеральний податковий кодекс). З 1992 р. діє Закон про бухгалтерський облік, який був прийнятий в 1990 р. Одночасно на методологію бухгалтерського обліку впливають Директиви ЄС.
2	Бельгія	Регулювання обліку залежало від французької правової традиції (Кодекс Кольбера 1673 р. і Кодекс комерції Наполеону 1807 р.). Закон про компанії 1873 р. регулював діяльність акціонерних компаній та розкриття ними звітності. В 1935 р. виданий Координаційний закон, який визначав правила формування звітності. Далі були прийняті Закон про бухгалтерський облік і звітність в 1975 р. та Королівський декрет 1976 р., що регулювали порядок складання форм звітності. Сьогодні особливості обліку визначають податкові правила і директиви ЄС. В цілому на бельгійський облік здійснюють вплив французький облік, директиви ЄС та МСФЗ.
3	Німеччина	Загальні облікові принципи і стандарти були затверджені Законом про акціонерні товариства 1937 р. В цьому ж році був прийнятий єдиний план рахунків (за ідеєю Е. Шмаленбаха, який запропонував державну стандартизацію бухгалтерського обліку та єдиний план рахунків). Методологія німецького обліку вплинула на директиви ЄС. Загальне регулювання здійснюється Комерційним кодексом. З 1986 р. в Німеччині діє Закон про баланси, на основі якого прийняті Основні положення з ведення бухгалтерського обліку і складання балансів. В цілому для Німеччини характерним є одночасне застосування традиційних німецьких і сучасних європейських стандартів (під впливом директив ЄС). Подальший розвиток обліку в Німеччині пов'язані з застосуванням МСФЗ та GAAP US відкритими акціонерними компаніями. Але в цілому ведення обліку залишається суто національним.

Продовження табл. 2.4.1

1	2	3
4	Данія	Облікове регулювання базується на законах про компанії (1917, 1930, 1973 рр.) і законах про бухгалтерський облік (1912, 1959, 1967, 1970, 1981, 1988 і 1990 рр.). В теперішній час воно визначається європейськими директивами.
5	Греція	Облікове законодавство почалося з 1872 р., коли відповідно до Закону про компанії вимагалася публікація звітності. Закони про компанії 1920, 1963, 1967, 1980 рр. привели облікову систему у відповідність до європейських стандартів.
6	Італія	Регулювання відбувалося за Цивільним кодексом, вихідна основа якого пов'язана з французьким законодавством 1815 р. Сучасний цивільний кодекс 1991 р. зобов'язує складати звітність відповідно до критеріїв, які встановлює Національний комітет з розробки бухгалтерських принципів. З 1993 р. зміни в законодавстві пов'язані з застосуванням директив ЄС.
7	Люксембург	Регулювання обліку бере початок з Комерційного кодексу 1807 р., який визначив склад звітності під впливом французького законодавства і Закону про компанії 1915 р., розробленого під впливом бельгійського законодавства 1913 р. Законами про компанії 1933, 1980, 1984 і 1988 рр. введені вимоги до звітності та її відповідність до 4-ї директиви ЄС. На практиці використовуються МСФЗ, крім випадків, коли вони не відповідають національному законодавству.
8	Норвегія	Облік регулюється Законом про компанії 1976 р. і Законом про бухгалтерський облік 1977 р., відповідно до якого традиційний пріоритет податкових правил змінився з 1992 р. дотриманням європейських директив.
9	Португалія	Облікове регулювання здійснюється на основі комерційного і податкового законодавства з пріоритетом податкових правил. З 1986 р. на облікову систему впливають Директиви ЄС, разом з тим вона традиційно регламентована на податковій основі та близька до французької.
10	Франція	Регламентація обліку є стійкою традицією. Кодекси комерції, Кодекси Кольбера 1673 і Наполеона 1807 рр. здійснили вплив на регулювання обліку та інших країн (Бельгія, Іспанія, Італія, Португалія, Швеція). З 1942 р. на французький облік впливав німецький, що проявилося в прийнятті єдиного плану рахунків. Законодавство з бухгалтерського обліку, починаючи з 1983 р., визначає критерії і форми звітності, відповідні європейським директивам.

Закінчення табл. 2.4.1

1	2	3
11	Швейцарія	Облікове законодавство в 1936 р. зі змінами від 1991 р. визначається Кодексом зобов'язань і обліковим регулюванням окремих галузей економіки. Національне облікове регулювання завжди мало загальний характер і тривалий час визначалося нормами податкової системи. Але, разом з тим, воно завжди розглядалося в контексті європейських директив (хоча Швейцарія і не входить до складу ЄС). В теперішній час компанії застосовують міжнародні стандарти.
12	Швеція	Облікове законодавство визначалося королівським ордонансом 1848 р. (під впливом Комерційного кодексу Наполеону 1807 р.), законами про компанії 1895, 1910, 1944, 1975, 1990 рр., законами про бухгалтерський облік 1855, 1929, 1976 рр. З початку століття на шведський облік впливав німецький, з 60-тих років – американський, з 80-тих – МСФЗ.
Професійне регулювання бухгалтерського обліку		
1	Великобританія	Традиційним є мінімальне регулювання методології бухгалтерського обліку, причому в альтернативних варіантах. Воно базувалося на інтересах бізнесу та інвесторів під впливом незалежних професійних бухгалтерських організацій і прецендентної юриспруденції (визнання прецеденту джерелом права є первинним для англосаксонського права і вторинним для країн романо-германської правової сім'ї), в умовах мінімального державного регулювання. Закони про компанії 1844, 1900, 1929, 1947, 1967–1976, 1980–1981, 1958, 1989 рр. визначили особливості сучасного британського обліку. Провідним принципом британського обліку є пріоритет економічної сутності над юридично формою
2	Нідерланди	Облікове регулювання починалося з Комерційного кодексу 1928 р. В цілому методологія обліку в Нідерландах базується на Цивільному кодексі, судовій практиці промислової палати Верховного суду, міжнародних стандартах, директивах ЄС, національних директивах Ради з фінансової звітності.
3	США	Облікове регулювання здійснюється на основі GAAP US, які були підготовлені в різний час та різними професійними організаціями.

принципи бухгалтерського обліку, концептуальні основи та стандарти бухгалтерського обліку.

Стосовно країн, облікова система яких побудована на регламентованому регулюванні бухгалтерського обліку (що базуються на романо-германські правові норми), то спостерігається загальна тенденція щодо міжнародної стандартизації – при одночасному застосуванні і МСФЗ, і Директив ЄС, в обліку вони використовують норми національного законодавства. Навіть в такій невеликій країні (герцогстві) як Люксембург на практиці використовуються МСФЗ, але крім випадків, коли вони не відповідають національному законодавству, тобто первинним є застосування національних законодавчих актів.

Україна належить до низки країн (Єгипет, Індія, Кенія), в яких МСФЗ стали основою для національних стандартів. Як стверджує проф. Т. М. Малькова, така практика скоріше є специфічною, ніж загальною [23, с. 15]. Розвинуті країни надають перевагу збереженню національної облікової системи, регулюючи її відповідно до міжнародних стандартів. Крім того, малий бізнес всюди дотримується національних стандартів, та в цілому, кожна країна зараз використовує дві облікові системи – національну і міжнародну (МСФЗ або GAAP US). На рис. 2.4.4 узагальнені еволюційні етапи та тенденції розвитку бухгалтерського обліку в Україні внаслідок впливу процесів міжнародної стандартизації.

Процес гармонізації на вітчизняному рівні (приведення національних стандартів до міжнародних шляхом повної уніфікації) вже фактично завершився, Україна вже працює з конвергованою обліковою моделлю (розробленою IASB і FASB та вираженою через Концептуальну основу фінансової звітності), діюче вітчизняне нормативно-правове законодавство, що сформоване на романо-германській системі права, також



Рис. 2.4.4. Еволюційні етапи та тенденції розвитку бухгалтерського обліку в Україні: наслідки міжнародної стандартизації[*]

[*] 2010 р. був обраний, як рубіжний, внаслідок виникнення Концептуальної основи фінансової звітності (конвергованої моделі стандартизації обліку, створеної IASB та FASB)

здійснює колосальний вплив на облікове забезпечення операцій з активами підприємств.

Оскільки на сучасному етапі Україна використовує підтримку Міжнародного валютного фонду (МВФ), регулятивна функція держави в бухгалтерському обліку, яка побудована на романо-германській правовій традиції, починає зникати через впровадження облікових стандартів, що базуються на англосаксонській правовій основі. Така ситуація виникла через неузгодженість національних стандартів обліку (тобто нормативно-методологічних документів) та вітчизняного законодавства (тобто нормативно-правових актів), які були сформовані на різних правових традиціях. І тому, внаслідок підтримки Всесвітнього банку реконструкції та розвитку і Міжнародного валютного фонду (МВФ) через отримання кредитів на розвиток країни, вона повинна наслідувати міжнародні стандарти та брати їх за основу, тобто сьогодні ми є реципієнтами системи обліку, яка базується на англосаксонських правових традиціях, що була впроваджена шляхом імплементації міжнародних стандартів та Директив ЄС.

Національна система бухгалтерського обліку в умовах сьогодення є одним з об'єктів реформування, що зумовлюється необхідністю приведення її до вимог МСФЗ та Директив ЄС. Використання конвергованої концептуальної основи фінансової звітності, основною метою якої є зменшення відмінностей в методиках бухгалтерського відображення фактів господарського життя шляхом гармонізації регулюючих положень, стандартів та облікових процедур, ще більше ускладнює даний процес, розмиваючи існуючі орієнтири щодо напрямів подальшої гармонізації. Існування такої ситуації негативно впливає на формування дієвого інформаційного забезпечення про об'єкти облікового спостереження.

Міжнародна стандартизація на сучасному етапі здійснює значний вплив на розвиток системи бухгалтерського обліку будь-

якої держави. Крім того інтернаціоналізація бізнесу базується на інформованості його учасників на всіх етапах, починаючи з вивчення сфери вкладання фінансових ресурсів до отримання фінансових результатів. Таку поінформованість може забезпечити лише система бухгалтерського обліку, тому формування подальшої стратегії розвитку в Україні бухгалтерського обліку на міжнародних засадах можливе через розробку належного теоретичного базису з урахуванням національних потреб.

Існуючі тенденції останніх десятиліть явно свідчать про те, що система регулювання бухгалтерського обліку в міжнародному контексті, а також в багатьох країнах все більше адаптується до ідеології, принципів і методології, розроблених представниками англо-американської школи бухгалтерського обліку, в основі якої лежать облікові стандарти, що базуються на ринковому підході та надають можливість для здійснення бухгалтерського вибору через реалізацію професійного судження. Наявність і можливість використання суб'єктами ведення бухгалтерського обліку таких облікових механізмів є не зовсім історично зрозумілою практикою в країнах пострадянського простору [24, с. 54], що передбачає необхідність застосування інституційної теорії для вирішення проблем, пов'язаних з їх використанням в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Основною перешкодою у засвоєнні міжнародних стандартів обліку в нашій країні є використання різних правових систем (України та країн-розробників стандартів). В дійсності різні правові системи – це результат використання різних моделей економіки, а різні моделі економіки – це результат різних етнічних концепцій, базових інститутів, що покладені в основу економічних механізмів. За правовими традиціями, які історично сформувалися та були покладені в основну загальних вітчизняних Кодексів (в т.ч. і Земельного кодексу України) та законів, нормативно-законодавчо база України була сформована

на романо-германській правовій традиції, тобто такій, що відповідає континентальній обліковій моделі. Але внаслідок впровадження і повного наближення національних положень стандартів бухгалтерського обліку та введення в дію МСФЗ, тобто запровадження облікового законодавства, що побудоване на англосаксонських правових основах, в нашій державі повинна застосовуватися в обліку англо-американська модель. Таким чином на сьогодні в Україні відбувається поєднання двох облікових моделей (англо-американської та континентальної), що є свідченням формування змішаної облікової моделі.

Процес гармонізації на вітчизняному рівні (приведення національних стандартів до міжнародних шляхом повної уніфікації) вже фактично завершився, Україна вже працює з конвергованою обліковою моделлю (розробленою IASB та FASB та вираженою через Концептуальну основу фінансової звітності), діюче вітчизняне нормативно-правове законодавство, що сформоване на романо-германській системі права також здійснює значний вплив на облікове забезпечення операцій з активами підприємств. Як наслідок, бухгалтерський облік знаходиться під великим тиском як нормативно-правого, так і нормативно-методологічного регулювання, в основу яких покладені різні правові системи. Для того, щоб сформувати концептуальні основи бухгалтерського обліку щодо різних видів об'єктів бухгалтерського обліку необхідно враховувати два блоки регулюючих документів: 1) національне вітчизняне законодавство (нормативно-правовий блок – Кодекси, закони, накази); 2) міжнародне законодавство та розроблені на його основі методологічні документи (нормативно-методологічний блок – МСФЗ П(С)БО, що фактично на них побудовані; Директиви ЄС (Україна на шляху входження в ЄС); конвергована облікову модель (Концептуальну основу фінансової звітності)).

Література:

1. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 1996. 136 с.

2. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.:ННЦ ІАЕ, 2009. 648с.

3. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: уніфікація методології та стандартизація фінансової звітності. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах з перехідною економікою. Міжнародна науково-практична конференція. Дніпропетровськ: ІМА-прес. 2007. 204 с.

4. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. 720 с.

5. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен; пер. с англ. В. И. Бабкин, Т. В. Седова. М.: ООО «Вершина», 2005. 768 с.

6. Білоусова І. Реформування бухгалтерського обліку – важлива ланка економічних перетворень в Україні. URL: http://soskin.info/ea/1999/7-8/19990798.html (Дата останнього звернення 25.10.2017).

7. Михалкевич А. П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие; 2-е изд., и доп. Мн.: Мисанта; ФУ Аинформ, 2003. 202 с.

8. Parker R.H. Macmilan Dictionary of Accounting. Second Edition. There Macminal Press Ltd. 1992.

9. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Міжнародний інститут менеджменту. К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

10. Коваленко Л. О., Ремньова Л. М. Фінансовий менеджмент. URL: http://library.if.ua/book/52/3817.html (Дата

останнього звернення 27.10.2017).

11. Соколов Я.В. Очерки по теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.

12. Дипиаза С. (младший), Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза (младший), Р. Экклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.

13. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологи бухгалтерского учета. Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. Житомир: ЖГТУ, 2007. 68 с.

14. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис…. д-ра екон. наук: 08.06.04. Київський національний торговельно-економічний ун-тет. К., 2006. 36 с.

15. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, Юнити, 1999. 664 с.

16. Дмитриева И. М. Гармонизация международных и национальных систем учета и отчетности: материалы ежегодных научных чтений: «Торговая политика России в условиях глобализации». М.: КЭРИТ, МГУК, 2001.

17. Петрук О. М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О. М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун-тет. Житомир: ЖДТУ, 2006. 152 с.

18. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.

19. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. 3-е изд. М.:

Эдиториал УРСС, 2001. 240 с.

20. Шнейдман Л. З. Как пользоваться МСБО. М.: Изд-во «Бухгалтерський учет», 2003. 96 с.

21. Most K.S. Toward the International Harmonization of Accounting, Advances in International Accounting, 1994.

22. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерського учета: Ученик. Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

23. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерського учета: Учеб. пособие. СПб.: Издательский дом «Бізнес-пресса», 2001. 336 с.

24. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти. Житомир: ЖДТУ, 2017. 204 с.

25. Про Загальнодержавну програму адаптації Законодавства України до Законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. № 1629-IV (редакція станом на 01.10.2011 р.) URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws /show/1629-15 (Дата останнього звернення 27.07.2018).

26. Закон України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною з однією сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами з іншої сторони» від 16.09.2014 р. №1678-VII URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18 (Дата останнього звернення 27.07.2018).

27. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» від 08.04.2015 р. № 345-р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80 (Дата останнього звернення 27.07.2018).

28. Лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» від

07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, № 31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 URL: http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v1757500-11 (Дата останнього звернення 27.08.2018).

29. Меморандум про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності від 24 лютого 2012 року/ URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0002201-12 (Дата останнього звернення 28.08.2018).

30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (Дата останнього звернення 02.03.2018).

31. Концептуальна основа фінансової звітності URL: http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/ 929_009/paran24#n24 (Дата останнього звернення 02.05.2018).

32. Євдокимов В. В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель: монографія / В. В. Євдокимов, С. Ф. Легенчук, Д. О. Грицишен. Житомир: ЖДТУ, 2012. 420 с.

33. Мазуренко А. А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А. А. Мазуренко; под ред. Л. И. Ушвицкого. М.: КНОРУС, 2005. 240 с.

34. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 735 с.

35. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: Учебник/ Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

36. Бархатов А. П. Международный учет: Учебное пособие. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. 288 с.

37. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, Юнити, 1999. 664 с.

© С.Ф. Легенчук, Т.П. Остапчук

Трачова Д.М.

2.5. КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ФРЕЙМВОРК ЄДИНОГО ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

Невідповідність необоротних активів підприємств України сучасній епосі економічного розвитку не дозволяє вітчизняній продукції бути конкурентоспроможною. У країнах з високими темпами науково-технічного розвитку держава приділяє особливу увагу складовій інформаційного забезпечення інноваційного оновлення необоротних активів. Досвід Канади та Японії є прикладом найефективнішої інформаційно-облікової державної політики в частині стимулювання інноваційного розвитку та інвестицій в технологічне переозброєння підприємств.

Комплексна побудова інформаційного простору, суцільні статистичні обстеження, гнучка система взаємодії держави і суб`єктів господарювання, прозорі програми підтримки амортизаційної політики дали змогу знизити рівень зносу необоротних активів до 38% у Канаді та 26% в Японії. За даними Світового банку показник рівня інвестиційно-інноваційної активності в цих країнах складає близько 44%. Ключовим елементом зростання інноваційної активності стало запровадження амортизаційної політики, спрямованої на своєчасне формування власного інвестиційного ресурсу за рахунок амортизаційних відрахувань. Комплексна політика в цих країнах зумовила збільшення частки амортизації у валових інвестиціях в середньому з 43% до 54,5%. Досягти таких результатів у провадженні амортизаційної політики дозволило якісне обліково-інформаційне забезпечення. Акумулювання розширених баз даних, обмін даними, аналітичні процедури та формування звітної інформації здійснюється виключно в електронному вигляді, що забезпечує оперативність, відкритість та ефективність управлінських рішень.

Вітчизняні підприємства мають суттєво нижчий рівень технологічного озброєння, а відтак потребують прискореного інноваційного відновлення. На сьогодні середній ступінь зносу необоротних активів на підприємствах України становить близько 60%. Одночасно сума капітальних інвестицій складає трохи більше 5% від вартості необоротних активів. Частка інноваційних капіталовкладень досягає 15% у загальній сумі інвестицій.

Незважаючи на необхідність оновлення активів, у структурі витрат підприємств частка амортизації не перевищує 4%. За даними Світового банку рівень інвестиційно-інноваційної активності України становить 20% при 40% для країн Європи. В таких умовах підприємства мають бути орієнтовані на формування власних інвестиційних ресурсів, основною складовою яких є амортизація.

На даний час в Україні діє прийнята у 2001 р. Концепція амортизаційної політики, яка не призвела до суттєвих змін. Однією з причин неефективності є відсутність у ній базових положень, що формують для відповідних регуляторних інститутів та підприємств звітно-облікову основу ефективного провадження амортизаційної політики. З огляду на це дослідження теоретико-методологічних, методичних та практичних питань оцінки відповідності амортизаційної політки вимогам інноваційно-інвестиційного розвитку, виокремлення ролі бухгалтерського обліку в реалізації амортизаційної політики, а також розробка основ методології і організації інформаційного забезпечення амортизаційної політики є надзвичайно актуальними.

Для реалізації організаційних заходів оптимізації інформаційно-облікового забезпечення формування єдиного інформаційного середовища амортизаційної політики пропонується концептуальний фреймворк, який дозволить сформулювати завдання для реалізації інформаційної платформи.

Фреймворк – це спосіб представлення емпіричних відносин між аспектами предмета дослідження. Він описує основний напрямок і обмеження теорії або дослідження. Фреймворк відображає використовувану в дослідженні перспективу (погляд, фокус). Це логічна структура для класифікації та організації комплексної інформації, яка задає певний погляд на систему в рамках визначених у ній змінних і дій з ними. Фреймворк можна розглядати з різних точок зору; деякі з них можна узагальнити як організовану структуру ідей, концептів та інших речей, залучених засобом комунікації. Фреймворк також можна розглядати як загальне уявлення про концепти і практики, залучени в проект. Фреймворк задає загальний напрямок дослідження [1].

Для узгодження інтересів товаровиробників, інвесторів, постачальників техніки, державних контролюючих органів і податківців з метою реалізації концепції інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики пропонується створення єдиного інформаційного середовища, яке має за мету прозоро застосовувати всі можливі важелі формування власних ресурсів для оновлення необоротних активів. Для забезпечення виконання цього завдання побудований п'ятирівневий фреймворк організації ефективного обліково-інформаційного забезпечення амортизаційної політики, який складається з наступних блоків: система, успіх, мета, дії, засоби.

1. Система. Інформаційно-облікове забезпечення амортизаційної політики підприємства має представляти собою он-лайн платформу, програмний комплекс та базу даних, яка містить максимальну кількість інформації для здійснення цієї політики. Інформація має бути розміщена відкрито і бути доступною всім зареєстрованим користувачам. Користувачі такого ресурсу повинні бути представниками підприємств, які мають намір здійснювати інноваційне переобладнання виробництва за рахунок ефективної амортизаційної політики із залученням

додаткових зовнішніх ресурсів, постачальників сучасного обладнання (вітчизняного та закордонного виробництва), податкової інспекції та фінансових установ.

2. Успіх. Для наших цілей успіх – це інноваційне оновлення необоротних активів за рахунок власних інвестиційних ресурсів підприємства в темпі, якій відповідає науково-технічному прогресу певної галузі.

3. Метою обліково-інформаційного забезпечення функціонування амортизаційної політики є забезпечення організованого та підзвітного методу моніторингу і контролю оновлення виробничих активів підприємства, забезпечення співвідношення ціна-якість (або ціна-продуктивність) при оновленні активів, максимізувати залишкову вартість та забезпечити своєчасне вибуття активів, які морально або фізично застарілі.

4. Дії. Конкретні дії на шляху сталого розвитку. Залежно від природи організації, вони можуть включати оптимізацію використання ресурсів, перехід на екологічно чисті джерела енергії, зменшення шкідливих викидів у навколишнє середовище і ін. В ігровій аналогії такими діями буде забивання більшого числа голів, більше гольових передач членам команди та ін.

5. Засоби. Окремим питанням є захист учасників такого інформаційного середовища від будь-якого конфлікту інтересів, як потенційного, так і реального, які можуть виникнути між підприємствами, департаментами, центрами координації та фондами стимулювання у процесі придбання або вибуття активів.

Кожний учасник повинен на добровільних засадах визначитись із наданням і використанням облікової інформації у повному обсязі за тими категоріями, які є обов'язковими. Слід зазначити, що умови добровільної участі диктуються бажанням користуватися підтримкою державних і недержавних фондів розвитку економіки.

На даний момент товаровиробники повинні забезпечити

інформаційну базу даних про ступінь зносу власних необоротних активів, які вони прагнуть замінити, наявність і розмір амортизаційного фонду підприємства, загальну вартість проекту модернізації та потребу у фінансовій співучасті держави чи спеціалізованих фондів. Одночасно товаровиробник бажає одержувати інформацію про існуючі прогресивні технології у різних галузях виробництва, вартісні показники здійснення переобладнання виробництва, варіанти співфінансування процесу модернізації за рахунок держави та інвесторів.

При користуванні таким ресурсом підприємство зобов'язується формувати амортизаційний фонд за рахунок збільшення прибутку після модернізації виробництва, та надати підтвердження інноваційного переобладнання підприємства – спеціалізовану звітність саме в цій інформаційній базі. Такий зворотний зв'язок, з одного боку, має бути контролюючим фактором і не дасть змогу підприємствам витрачати не за призначенням дотації чи кошти, отримані внаслідок використання пільг, а, з іншого боку, дасть можливість виробникам обладнання використовувати таку статистичну інформацію для оцінки ефективності своїх розробок, аналізу отриманих скарг і побажань щодо усунення виявлених недоліків при експлуатації.

Швидкість і оперативність обміну інформацією забезпечується тим, що доступ до всього масиву даних має бути вільним. За своєю суттю дані не містять комерційної таємниці, а отже, можуть бути надані й використані без ризику.

Не менш важливими учасниками й наповнювачами інформаційної бази повинні бути виробники та розробники технологічного обладнання. Висловлюється думка, що такими учасниками будуть переважно резиденти України, однак, на наш погляд, не слід відсторонюватися від новітніх закордонних розробок і повністю закривати доступ до дотаційних коштів для тих, хто має намір використовувати невітчизняні технології.

Українські виробники та наукові установи мали достатньо часу на переосмислення своєї діяльності та її орієнтації не тільки на вітчизняні ринки [2].

Процеси глобалізації й інтенсивного обміну інформацією мають на меті взаємодію різних за місцем фактичного знаходження наукових розробок і розробок винахідників. Це дозволить максимально швидко реагувати на світові технологічні тенденції, а можливо і задавати їм тон. Ключовим учасником цієї інформаційної системи повинна стати держава в особі уповноваженої інституції, можливо Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, створення Департаменту сприяння здійсненню амортизаційної політики. Адже стимулювання до накопичення і використання коштів на оновлення виробничих потужностей повинно здійснюватися, перш за все, державою.

В існуючих економічних умовах більшість підприємств не мають змоги акумулювати вільні кошти на окремому рахунку впродовж певного проміжку часу і тільки після закінчення строку корисного використання тривалістю 5-10 років використовувати цю суму. Вирішення цього питання дещо спростилось для електронних пристроїв і програмних продуктів, для яких, відповідно до положень Податкового кодексу, скорочено строки корисного використання до двох років, що наочно свідчить про ефективність саме державного регулювання [3].

Однак при впровадженні подібних заходів держава обов'язково вимагатиме підтвердження напрямів використання цих коштів та інноваційної складової переобладнання. Одночасно можна окреслити такі програми стимулювання певного напряму діяльності у разі обмеженості наявних коштів для додаткового стимулювання або певної недоїмки в частині дохідної складової бюджету в результаті збільшення сум амортизаційних відрахувань.

Таким чином, у суспільстві вже існує запит до такого напряму розвитку, а в керівництва держави також є розуміння

такого шляху розвитку економіки в умовах інтеграції до європейського простору.

Для сприяння цьому напряму розвитку має діяти механізм спрощення взаємовідносин між усіма учасниками процесу, усунення бюрократичної складової оформлення зайвих документів та скорочення строків одержання відповідей на запити, які надходять. Участь фіскальних органів в такій інформаційній базі дозволить значно зменшити терміни одержання звітності, яка має бути універсальною й задовольняти всі запити контролюючих органів. Інвестори повинні мати доступ до всієї інформації, крім її фіскальної складової. Концептуальний фреймворк такої інформаційної бази даних для кожного з учасників наведено в табл. 2.5.1, в якій визначені характеристики інформації та переваги застосування такої форми взаємодії.

Аналіз основних проблем інвестиційної стратегії в Україні дозволяє зробити висновок про необхідність визначення шляхів збільшення обсягів інвестицій. Особлива увага має бути приділена розширенню джерел та обсягів одержання інвестиційних коштів, і саме державна амортизаційна політика має створювати переваги для збільшення власних джерел капіталовкладень. Амортизаційна політика перехідного періоду повинна органічно поєднувати директивні та ринкові важелі при посиленні останніх, що сприятиме активізації інвестиційної діяльності та фінансовому оздоровленню підприємств.

Отже, з метою активізації інвестиційних процесів доцільно:

- дозволити підприємствам самостійно обирати методи амортизації та вільно переходити з прискорених методів амортизації на рівномірні [4];
- запровадити систему контролю цільового використання амортизаційних фондів на інвестування у виробництво [4].

Інформаційно-облікове забезпечення є ключовою складовою здійснення амортизаційної політики.

Таблиця 2.5.1

Концептуальний фреймворк інформаційного середовища амортизаційної політики

Учасники	Інформація		Переваги
	вхідна	**вихідна**	
Товаровиробники	✓ Ступінь зносу необоротних активів ✓ Наявність і розмір амортизаційного фонду ✓ Загальна вартість проекту модернізації ✓ Потреба у фінансовій участі держави чи спеціалізованих фондів, у %	✓ Інформація про прогресивні технології у різних галузях виробництва ✓ Вартісні показники здійснення переобладнання виробництва ✓ Варіанти співфінансування процесу модернізації за рахунок держави та інвесторів	✓ **Отримання інформації про сучасні технології** виробництва ✓ Пошук джерел софінансування процесу модернізації
Держава	✓ Перелік і умови державних програм підтримки	✓ **Оперативна інформація** про технічний стан необоротних активів підприємств ✓ Інформація про напрями використання коштів державної підтримки	✓ **Усунення** зайвих **форм** статистичної **звітності** шляхом доступності інформації для моніторингу ✓ Визначення **оптимальних параметрів використання необоротних активів при формуванні амортизаційного фонду** ✓ **Прозорий моніторинг** використання програм державної підтримки ✓ **Аналіз ефективності** програм стимулювання модернізації вітчизняного виробництва
Виробники і постачальники обладнання	✓ Перелік обладнання і його технічні характеристики ✓ Вартісні показники	✓ Координати підприємств – потенційних покупців обладнання. ✓ Інформацію про необхідність оновлення виробничих потужностей	✓ **Оперативний пошук покупців** ✓ **Аналіз конкурентів** ✓ Інформація про потенційних інвесторів
Інвестори	✓ Розкриття сфери інвестиційних інтересів ✓ Інвестиційні пропозиції	✓ Інформація про потребу і суму інвестицій	✓ Прозорість пошуку, розміщення і використання інформації

Джерело: розробка автора

Запропонований концептуальний фреймворк єдиного обліково-інформаційного простору амортизаційної політики візуалізовано на рис.2.5.1.



Рис. 2.5.1. Концептуальний фреймворк єдиного обліково-інформаційного простору амортизаційної політики
Джерело: розробка автора

Концептуальний фреймворк визначає склад і взаємодію суб'єктів провадження такої політики (підприємства, виробники і постачальники необоротних активів, державні органи та недержавні інвестиційні інститути…), та окреслює функціонал відповідного програмного комплексу, вимоги до користувачів і генераторів інформації, терміни, форми та методи наповнення інформаційного середовища, організаційні механізми взаємодії учасників запропонованого простору і таким чином забезпечує за єдиним програмним базисом усі рівні управління як цілісним масивом даних, так і можливістю провадження аналітичних

процедур та прийняття ефективних управлінських рішень щодо стимулювання й інноваційного оновлення необоротних активів. Концептуальний фреймворк вирішує проблеми відсутності зворотного зв'язку між суб'єктами господарювання і регуляторно-контролюючими органами, доступності даних про заходи державного стимулювання інноваційного відновлення, електронної оптимізації документообігу і звітності.

Нині фінансова та статистична звітність не містить інформації, достатньої для реалізації запропонованих концептуальних положень. Для вирішення цієї проблеми запропоновано систему звітності щодо амортизаційної політики в частині визначення переліку, змісту і періодичності її надання регуляторним державним органам, яка формується за рахунок інтегрованої системи показників фінансової та нефінансової інформації, що дозволить скоригувати зміст статистичної звітності підприємств і сформувати систему вільного обміну інформацією та запровадження аналітично-оціночних процедур для моніторингу і контролю амортизаційної політики. Доцільність та ефективність отриманої інформації про активи, що амортизуються, й реалізацію амортизаційної політики в системі управління підприємством можна оцінювати відповідно до обраного для цієї мети інструментарію формування звітності.

Не зменшуючи значущості застосування в аналізі звітності відомих аналітичній науці методик (наприклад, використання коефіцієнтів), слід вибірково застосовувати і закордонні методики, оскільки вони більш наближені до вимог інноваційно-орієнтованої економіки. З метою удосконалення форм статистичної звітності проведено систематизацію показників і зівставлено їх змістовне наповнення, що дало змогу визначити перелік і зміст форм статистичного спостереження та напрями обміну інформацією для ефективного моніторингу здійснення інноваційно орієнтованої амортизаційної політики (рис. 2.5.2).

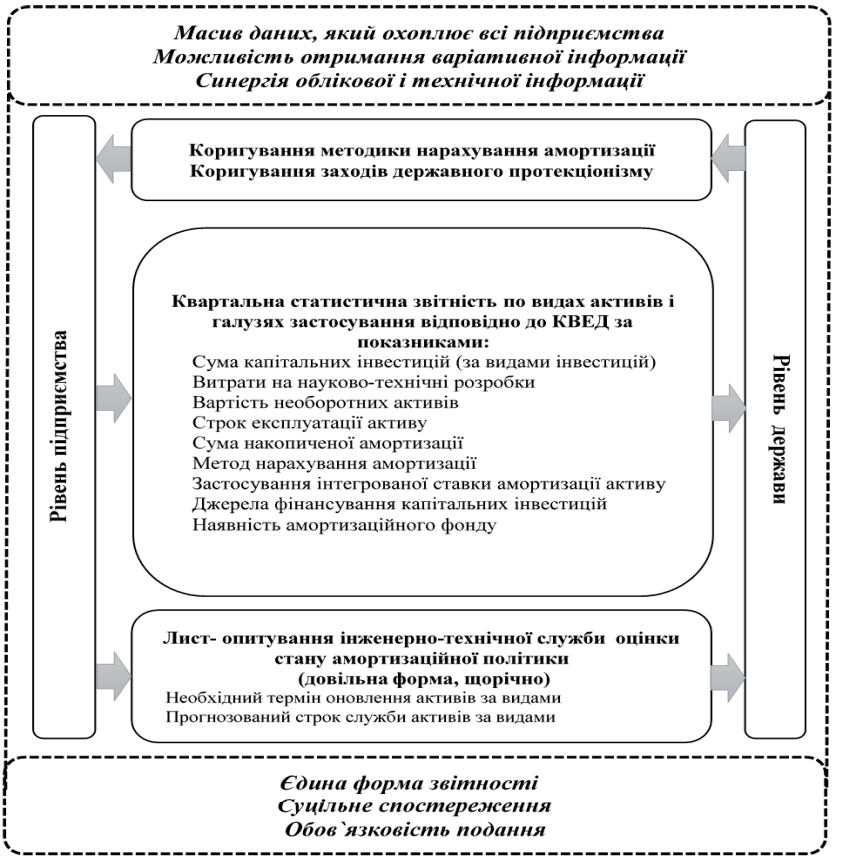


Рис. 2.5.2. Система звітності щодо амортизаційної політики
Джерело: розробка автора

Для розрахунку пропонованого показника життєвого циклу активу пропонується залучити елементи двох звітів – першого і четвертого. Дані про вартість ремонту пропонується додати до вже існуючої форми 11-ОЗ, додатково розширеною опитувальним листом довільної форми. Так, при складанні опитувальних листів, фахівці відповідної служби не завжди компетентні сформулювати всі можливі відповіді. Іноді практика застосування тієї чи іншої технології ставить дуже неочікувані

виклики. На підставі наявних інформаційних запитів нами обгрунтовано доцільність удосконалення форми 11-ОЗ статистичний звіт «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію», а саме, зробити дану форму не річною, а квартальною і надавати її в електронному вигляді через запропоновану інформаційну систему, яка дозволить користувачам усіх рівнів мати оперативний доступ до даних.

На нашу думку, це дозволить оперативно моніторити прибуток підприємства і акумулювати його на збільшення амортизаційного фонду та допоможе державі контролювати амортизаційну політику підприємств.

Вважається, що створення єдиного інформаційного середовища, яке забезпечить оперативний обмін інформацією, прискорить зворотній зв'язок і скасує паперовий документообіг, дозволить вивести амортизаційну політику на технологічний рівень, який спроможний реагувати на зміни в темпі інноваційного прогресу.

У сучасному світі цифрові технології стимулюють стрімкий розвиток комунікацій, однак інформатизація облікових процесів в Україні відбувається повільно і безсистемно. Попередніми дослідженнями встановлено, що удосконалення обліково-інформаційного забезпечення є ключовою складовою ефективного запровадження амортизаційної політики України. Під впливом інформаційно-інноваційної економіки зростають вимоги до швидкості обміну обліковими даними в контексті провадження амортизаційної політики. Для реалізації концептуальних завдань організації обліково-інформаційного забезпечення формування амортизаційної політики, вирішення проблеми якості та оперативності обміну і використання облікових даних пропонується концептуальний фреймворк єдиного обліково-інформаційного простору, технічне завдання якого окреслює функціонал програмного комплексу, вимоги до користувачів і генераторів інформації, терміни, форми та методи

наповнення інформаційного середовища, організаційні механізми взаємодії учасників запропонованого простору. Використання суб'єктами господарювання такого програмного комплексу забезпечить ефективне провадження амортизаційної політики через оперативний обмін інформацією, прискорення зворотного зв'язку і скасування паперового документообігу. Це дозволить організувати інформаційне забезпечення реалізації концепції амортизаційної політики України на рівні, який стимулює технологічно-інноваційний розвиток економіки країни.

Література:

1. Paying taxes 2017 PWC. 2016. URL: http:www.pwc.comgxen_paying_ taxesas_sets_paying_taxes_2017_ low_resolution.pdf

2. Філіппова С. В., Балан О. С. Методологічні підходи до класифікації інвестицій. Праці Одеського політехнічного університету. 2011. Вип. 3(37). С. 80-85.

3. Хромов Л. И. Теория информации и теория познания. Санкт-Петербург: Изд. Русского философского общества, 2006. 200с.

4. Баб'як Н. Д. Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємств. Фінанси України. 2001. №11. С. 34-41.

© Д.М. Трачова

3. ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Куцик П. О., Головацька С. І.

3.1. ОБЛІКОВИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

З розвитком конкуренції перспективи щодо функціонування та управління підприємством на ринку, насамперед, залежать від наявності інформаційного забезпечення, зорієнтованого на задоволення потреб управлінських структур, та значним чином від процесів управління витратами. Система економічних відносин, що формується в Україні, зумовила необхідність змін обліково-аналітичної інформаційної системи підприємства, яка має відповідати сучасним методам управління. Внаслідок зазначеного, в сучасних умовах питання своєчасного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень та проблема управління витратами є особливо актуальними. Наявність різних форм власності, конкуренція на зовнішньому і внутрішньому ринках вимагають інформаційного забезпечення, яке задовольняло б потреби всіх рівнів управління підприємством.

Сучасні об'єктивні умови функціонування підприємств потребують докорінної зміни методів управління, підвищують вимоги до обліку і зумовлюють необхідність посилення інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної його функцій відповідно до потреб менеджменту щодо прийняття обґрунтованих стратегічних рішень.

Проблемам розвитку стратегічного обліку, теоретичному обґрунтуванню його змісту, завдань та інструментарію присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних науковців, як П. Атамас, М. Бромвіч, М. Бондар [1], І. Богата, Р. Бруханський, С. Голов,

К. Друрі, Л. Івченко, О. Кундря-Висоцька, В. Несвєтайлов, В. Панков, А. Пилипенко [8-9], М. Пушкар, Б. Райан, В. Семанюк [12], К. Сіммондз, В. Ходзицька, А. В. Шайкан [13] та інших.

Метою дослідження є визначення ролі обліково-аналітичного забезпечення в системі управління витратами підприємства в умовах нової парадигми стратегічних рішень, що дозволяє збільшувати вартість бізнесу в умовах стійкого розвитку.

Система управління має оперативно реагувати на зміни, що відбуваються в діяльності підприємства, і передбачати ситуації, пов'язані зі змінами в зовнішньому середовищі. Суттєвим недоліком вітчизняної системи обліку є те, що вона не забезпечує достатньої й оперативної інформації для ефективного управління підприємством. Відсутність інформації про доцільність витрат, їх склад та динаміку, наявні резерви підприємства є серйозною перешкодою для раціонального використання ресурсів, підвищення організаційно-технічного рівня виробництва, забезпечення конкуренто спроможності продукції на ринку. В Україні не розроблено єдиного системного підходу до управління витратами, а використовуються тільки окремі його елементи (групування, калькулювання, нормування витрат тощо). Із врахуванням зазначеного для подолання цих проблем необхідно сформувати ефективну систему інформаційного забезпечення управління витратами підприємства.

Успішний економічний розвиток будь-якого підприємства залежить від ефективного використання і перерозподілу виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності, а також від оптимального рівня витрат на виробництво. Створювана система оцінки та інформаційного забезпечення ефективного управління витратами повинна містити об'єднання окремих частин, які обов'язково володіють хоча б однією властивістю, що забезпечує досягнення мети системи загалом. Базою для формування інформаційного забезпечення управління витратами є управлінський облік, який повністю

розкриває ефективність придбання та використання ресурсів, систематизує інформацію, необхідну для планування та управління діяльністю підприємства на всіх рівнях. Оскільки жоден вид інформації окремо від інших не може бути базою для прийняття ефективних управлінських рішень, то управлінський облік є тією системою, яка накопичує інформацію з різних джерел та формує інформаційне забезпечення відповідно до чітко визначених потреб управління витратами на різних рівнях. При цьому важливе значення має розвиток сучасних комунікаційних технологій при створенні інформаційної системи підприємства.

Обліково-аналітична система визначає джерела інформації, порядок формування облікової та аналітичної інформації про витрати, які використовуються в подальшому для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства (рис. 3.1.1).

До інформаційної системи управління витратами, на нашу думку, слід висувати наступні вимоги: відповідність інформації потребам управління; забезпечення мінімальним, але достатнім обсягом інформації для прийняття управлінських рішень; оперативність реагування на відхилення від заданих параметрів; достовірність; регулярність інформації для простеження динаміки; багатоваріантність інформації для розгляду альтернативних рішень; результативність інформації, яка полягає у зіставленні результатів із витратами; комплектність [6]. Узагальнивши думки авторів, до інформаційної системи управління витратами підприємства можна віднести сукупність елементів (прогнозування, планування, нормування, організації, регулювання, облік, аналізу, контролю) структури, завдань, технології, які взаємодіють між собою з метою цілеспрямованого формування і використання витрат для підвищення ефективності функціонування підприємства.

Система управління витратами відіграє ключову роль як в обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища, так і в налагодженні ефективного

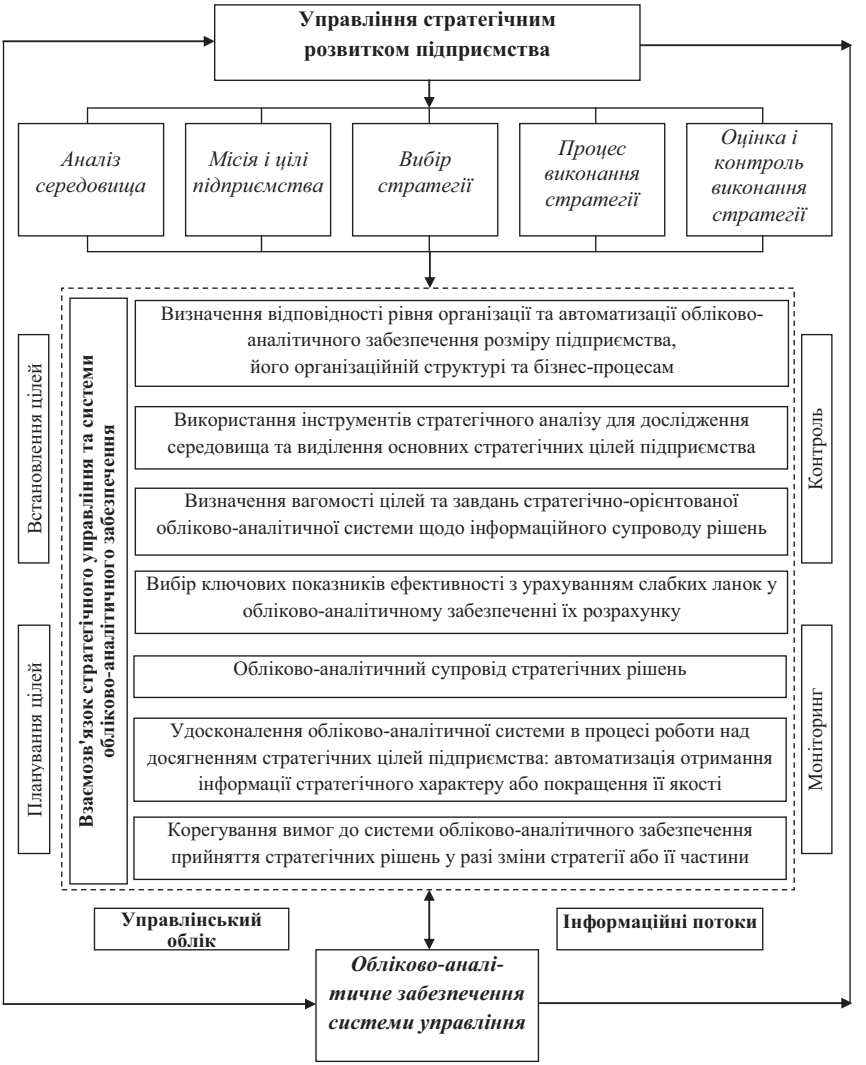


Рис. 3.1.1. Модель обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами підприємства

внутрішньогосподарського управління та створенні ефективної системи планування (прогнозування), контролю й аналізу витрат. Перевагами ефективного управління витратами можуть виступати :наявність своєчасної, достовірної та повної інформації про собівартість окремих видів продукції та їхні позиції на ринку порівняно з продукцією конкурентів; наявність ресурсів для гнучкого ціноутворення; прийняття управлінських рішень з використанням лише релевантної інформації; організація виробництва продукції, конкурентної щодо витрат і цін. Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі вцілому, а більшість вчених виділяють тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями та методами управління витратами. Тобто, управління витратами у сучасних умовах вийшло за межі традиційного впливу на витрати лише в процесі виробництва та поширилося на всі можливі витрати, які виникають або потенційно можуть з'явитися у діяльності підприємства [3].

Будь-яка концепція управління діяльністю підприємства повинна бути гнучкою, інтегрованою і відкритою та включати принципи, прийоми і способи, методи і методики, процедури, алгоритми, схеми і моделі. На основі проведеного аналізу підходів до визначення суті і концепцій управління витратами в сучасній економічній літературі та сукупності концептуальних підходів до формування контролінгу можна виділити основні базові концепції управління витратами підприємства, зокрема: витратоутворюючих факторів; доданої вартості; ланцюга вартості; альтернативності витрат; транзакційних витрат; АВС; стратегічного позиціювання (табл. 3.1.1).

Концепція витратоутворюючих (операційних) факторів є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. В основу цієї концепції покладено функціональні (операційні) та структурні витратоутворюючі фактори. Функціональні (операцій-

Таблиця 3.1.1

Загальна характеристика базових концепцій управління витратами

№	Назва концепції	Основні положення концепції визначення витрат
1	Концепція витратоутворюючих факторів	В основі системи лежать функціональні (всі види внутрішніх ресурсів і ефективність їхнього використання) і структурні (масштаб діяльності, обсяг інвестицій, технології) витратоутворюючі фактори. Ефект оптимізації досягається за рахунок раціоналізації використання ресурсів, підвищення їхньої оборотності
2	Концепція доданої вартості	Витрати розглядаються на всіх стадіях додавання вартості. Суть – максимізація різниці між закупівлями й реалізацією.
3	Концепція ланцюжка цінностей	Грунтується на розширеному підході до формування витрат як усередині підприємства, так і за його межами. Витрати враховуються по всьому ланцюжку цінностей, починаючи від вихідних джерел сировини й закінчуючи готовою продукцією
4	Концепція альтернативних витрат	Порівняння альтернативних витрат і прийняття рішення з вибором правильного доцільного варіанта
5	Концепція трансакційних витрат	Витрати розділяють на два види: виробничі й трансакційні. Останні містять у собі витрати на збір і обробку інформації, оформлення угод, проведення переговорів, контроль за дотриманням контрактів
6	Концепція стратегічного позиціонування	Ключові ідеї включення в сферу управлінського обліку й аналізу витрат докладної інформації про стратегічний розвиток компанії, галузі й економіки. Облік впливу стратегічних факторів на планові витрати підприємства.
7	Функціонально-вартісний аналіз	ФВА – це метод аналізу, що дозволяє виявити резерви й недоліки формування витрат підприємства. ФВА дозволяє обгрунтувати й розробляти заходи щодо вдосконалювання систем управління, впровадження організаційних заходів і т.д.

Примітка. Складено на підставі джерел [2; 3; 6; 7; 9; 11; 14]

ні) чинники пов'язані із здатністю підприємства успішно здійснювати діяльність, до яких відносять всі види внутрішніх ресурсів (потужностей) та ефективність їхнього використання, залучення персоналу в процес постійного удосконалення, комплексне управління якістю, раціональність планування, конфігурацію проекту (розрахунку), використання зв'язків з постачальниками і/або замовниками в контексті ланцюга витрат підприємства.

Концепція доданої вартості представляє сучасну традиційну

парадигму управління витратами. Складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини та матеріалів та 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, зокрема для виробництва ліфтів і підіймального обладнання [7].

Концепція ланцюга вартості виходить з необхідності діяти за межами підприємства для ефективного управління витратами його діяльності. Ця концепція ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами та 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 управлінське рішення ухвалюється в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична його реалізація пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанту. Альтернативні витрати, або ціна втрачених можливостей, є сумою економії, яку могло б отримати підприємство, якби обрало інший варіант використання ресурсів [3].

Основою концепції трансакційних витрат є припущення, що в будь-якій економіці є два види витрат: виробничі (операційні) і трансакційні. Базовою одиницею в теорії трансакційних витрат визнаються акт економічної взаємодії, операція та трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, операціями короткотермінового і довготермінового характеру, що вимагають детального документального

оформлення та припускають просте взаєморозуміння сторін [7].

Концепція ABC (activity-based costing) формалізує облік та аналіз витрат (видатків) за видами діяльності щодо розподілу накладних витрат на конкретні продукцію, 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 функціонування обладнання (при високому ступені механізації праці). Основою концепції ABC є не стільки облікове формування витрат, скільки економічний розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг), що не вимагає обов'язкового облікового відображення інформації. Найефективніше концепція ABC реалізується у випадках, коли з накладних витрат виділяються витрати стратегічного характеру (дослідження і розробки, маркетинг, реклама і розповсюдження) та витрати розглядаються в повному обсязі, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного ланцюга цінностей [11, 14].

Концепція стратегічного позиціювання побудована на застосуванні інформації про витрати для розроблення стратегії підприємства на шляху до досягнення конкурентних переваг. Головною ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку й аналізу докладної інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі, економіки в цілому. Традиційно облік та аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відображених у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених у результаті альтернативних управлінських рішень.

Управлінський облік є, у цьому випадку, засобом для досягнення успіху в бізнесі. Внаслідок цього, оцінку впровадженій підприємством обліковій системі слід давати з позиції її відповідності або невідповідності прийнятій стратегії розвитку. Інформація про витрати в тій або іншій формі важлива для всіх суб'єктів господарювання, але різні стратегії вимагають різних

поглядів на витрати. На наш погляд, очевидною є виправданість такого підходу до управління витратами та необхідність його практичної реалізації у вітчизняній практиці діяльності підприємств з виробництва ліфтів і підіймального обладнання [3].

Побудову та вдосконалення системи управління витратами підприємства необхідно здійснювати шляхом [14]:

– виділення основних понять і процедур системи управління витратами;

– виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;

– формування моделі управління витратами на етапі процедури/процесу бюджетування;

– побудови інформаційної інтегрованої системи контролінгу для загального використання менеджментом підприємства;

– адаптації існуючого документообігу до обраної інтегрованої інформаційної системи на підприємстві;

– розподілу відповідальності за формування й удосконалення механізму мотивації персоналу та стимулювання працівників до раціонального використання ресурсного потенціалу підприємства в умовах його стратегічного розвитку.

Реформування діяльності підприємств у період трансформації тісно пов'язане з розвитком інтеграційних процесів та удосконаленням інструментів ринкового механізму. Відповідність сучасної парадигми управління стратегічним розвитком підприємства наявному стану соціально-економічних відносин в Україні та закономірностям їх розвитку суттєво впливає на ефективність системи стратегічного управління та на розвиток підприємств. Ефективне стратегічне управління потребує надійного інформаційного забезпечення і, в першу чергу, – прийняття правильних управлінських рішень щодо ресурсів та витрат підприємства.

Процес формування стратегічних альтернатив і розробки ефективної стратегії можна представити у вигляді наступних

блоків: 1) комплексний аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства; 2) формування стратегічного бачення і місії підприємства; 3) встановлення цілей розвитку підприємства; 4) розробка альтернативних стратегій з урахуванням обмежень; 5) вибір стратегії розвитку; 6) впровадження і реалізація стратегії; 7) оцінка діяльності, вивчення нових тенденцій і здійснення коригуючих дій (рис. 3.1.2).

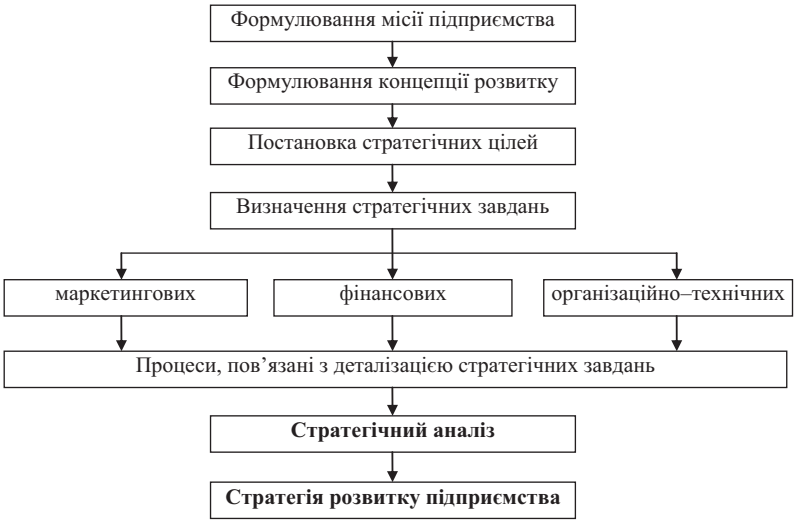


Рис.3.1.2. Алгоритм процесу розробки стратегії розвитку підприємства

Стратегічне управління витратами – це динамічний процес аналізу витрат, вибору стратегії, планування (прогнозування), реалізації, контролю та гнучкого коригування розроблених планів. Стратегічне управління витратами – це реалізація концепції, в якій поєднуються сукупність економічних, організаційних та управлінських процедур, інструментів та методів, спрямованих на досягнення конкурентних переваг виробництва продукції з мінімальними витратами [5].

Успішне управління підприємством може здійснюватись

лише за умови отримання інформації, необхідної для аналізу ситуацій, прийняття рішень і контролю за їх виконанням. Внаслідок цього, стратегічне управління витратами повинне ґрунтуватись на низці принципів: відповідність цілей та ресурсів підприємства стану зовнішнього середовища; обґрунтований вибір стратегії підприємства з врахуванням особливостей виробничо-господарської діяльності підприємства; постійний пошук конкурентних переваг і їх зміцнення.

Ефективність стратегічного управління витратами полягає у виявленні та дослідженні тих чинників, які здійснюють найбільший вплив на витрати. Відтак, Б. Карлоф [4], розглядаючи процес формування стратегії, вважає, що необхідно виділяти дев'ять ключових факторів, які впливають на діяльність підприємства. Зазначені фактори він називає елементами стратегії, що характеризують ефективність використання наявних ресурсів для досягнення конкретних цілей: корпоративна місія, конкурентні переваги, організація бізнесу, продукція, ринки, ресурси, структурні зміни, програми розвитку, культура та компетентність управління [4].

За теорією Ріле всі витратоформуючі фактори поділяють на структурні та функціональні, а Г. О. Партин під час формування стратегічної моделі управління витратами підприємства, окрім факторів, що впливають на вибір стратегії підприємства, виділяє основні, на її думку, фактори, що впливають на обсяг і динаміку витрат у процесі здійснення господарської діяльності підприємства [7]: 1) технологічні (доступ до інноваційних технологій, рівень технологічного оснащення виробництва, рівень фізичного й морального зношення устаткування, наявність виробничої інфраструктури, наявність власної сировинної бази, рівень ресурсомісткості виробництва); 2) організаційні (ступінь вертикальної інтеграції підприємства, обсяг діяльності, рівень використання виробничої потужності, досвід виробничої діяльності, організаційна структура підприємства, налагодженість

ділових зв'язків із постачальниками і покупцями, близькість до сировинної бази та ринків збуту, кваліфікація персоналу підприємства); 3) фінансово-економічні (рівень капіталомісткості виробництва, вартість капіталу підприємства, вартість залучення додаткових фінансових ресурсів, ціна матеріально-технічних і трудових ресурсів, рівень податкового тиску та наявність податкових пільг, прийнята на підприємстві амортизаційна політика).

Таким чином, стратегічне управління витратами оперує поняттям витрат повного життєвого циклу продукції (робіт, послуг), що дає змогу менеджерам визначити методи зменшення цих витрат та отримати конкурентні переваги для підприємства. Однак, виявити конкурентну перевагу буває простіше, ніж її отримати. У процесі стратегічного управління витратами перед менеджментом постає завдання вибору ефективних інструментів, які мають задовольняти низку вимог, зокрема: дозволяти чітко й однозначно контролювати всі актуальні параметри внутрішнього середовища; враховувати вплив зовнішнього середовища на виробничі процеси; враховувати часовий чинник; забезпечувати узгодженість дій усіх працівників підприємства у реалізації стратегії; ґрунтуватися на показниках, що можуть бути вимірювані. Інформація про прогнозований рівень витрат за видами продукції та видами діяльності підприємства є вихідною для оцінки стратегічних альтернатив. Стратегії, які не є обґрунтованими за витратами порівнянно з передбачуваним доходом, не призведуть до бажаного результату (прибутковості) та можуть вважатися прийнятними.

Згідно з теорією М. Портера [10], для того, щоб успішно подолати конкуренцію та досягти стратегічних результатів підприємство має дотримуватися одного з трьох варіантів формування конкурентної переваги на ринку:

– підтримувати низькі витрати (стратегія лідерства на основі витрат);

– виготовляти продукцію, кращу за якостями, ніж продукція

конкурентів, і, бажано, з унікальними властивостями (стратегія лідерства за диференціацією продукції);

– концентрувати діяльність на специфічному сегменті ринку, зокрема на специфічному асортименті продукції (робіт, послуг), певній категорії споживачів тощо (стратегія лідерства у вузькій специфічній сфері діяльності).

У рамках стратегічного управління витратами промислового підприємства більшість науковців [3; 5; 7; 8; 14] дотримуються трьох способів розвитку стійкої конкурентної переваги: перший спосіб – лідерство щодо витрат; другий спосіб – диференціація продукції; третій спосіб – лідерство у вузькій сфері діяльності.

Стратегія лідерства щодо витрат – стратегія, що дає підприємству змогу отримати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції зі значно меншими витратами. Лідерство у витратах зазвичай досягають завдяки високій продуктивності в процесі виробництва, низькому рівню адміністративних витрат та витрат на збут. Низькі витрати дозволяють підприємству встановлювати нижчі ціни й збільшувати свою частку ринку. Лідерство за витратами може бути досягнуте за допомогою таких підходів:

– економії за рахунок обсягів виробництва (прискорення оборотності запасів);

– використання досвіду управління собівартістю та купівельною вартістю запасів у вигляді побудови емпіричних залежностей витрат від різних чинників бізнесу;

– суворого контролю витрат;

– оптимізації витрат у таких напрямках, як дослідження і розробки, обслуговування покупців, реклама, маркетинг і просування продукції на ринку.

Стратегія диференціації передбачає переконання споживачів у тому, що готова продукція є унікальною завдяки високій якості. Це дає підприємству можливість встановлювати високу ціну й отримувати конкурентну перевагу у рентабельності без суттєвого

зниження витрат. Слабким місцем стратегії диференціації є загроза втратити наявні переваги через недостатню увагу до ймовірного зниження витрат. Підходи до диференціації припускають прихильність споживачів до торгової марки. Необхідною умовою реалізації стратегії диференціації є наявність стійкого, відомого бренду підприємства.

Від прийнятого варіанта стратегічної поведінки підприємства на ринку та способу забезпечення конкурентної переваги істотно залежать структура й поведінка витрат, рівень ризику підприємницької діяльності та вибір методів і прийомів управління витратами.

Для оцінки стратегічного позиціювання в рамках стратегічного управління витратами важливим є усвідомлення стратегічної спрямованості підприємства. Виділяють три стратегічні спрямованості [5]:

1) нарощувати (стратегічна спрямованість ставить за мету розширення частки ринку збуту, у тому числі за рахунок часткового зниження прибутку і грошових потоків);

2) підтримувати (стратегічна спрямованість пов'язана з утриманням завойованої частки ринку і, відповідно, позицій підприємства щодо конкурентів);

3) використовувати досягнення (стратегічна спрямованість має мету отримання максимальних короткотермінових прибутків і грошових доходів, у тому числі за рахунок зниження частки на ринку).

При стратегії нарощування виробництва значна частина витрат підприємства буде пов'язана з розробленням і впровадженням інноваційних продуктів. Окрім цього, такий варіант стратегічної поведінки зумовлює зростання потреби підприємства в матеріально-технічних і фінансових ресурсах, а також високий рівень підприємницького ризику. При виборі стратегії використання досягнутого рівня витрати підприємства мають тенденцію до поступового зниження; грошові

надходження, як правило, перевищують грошові витрати; характерним є невисокий рівень підприємницького ризику, однак виникає проблема ефективного розміщення вивільнених ресурсів. При стратегії використання досягнутого рівня найефективнішими для управління є методи нормування й бюджетування витрат та аналізу відхилень (управління за відхиленнями).

Порівняльна характеристика концепцій стратегічного управління витратами показала, що в період розвитку ринкових відносин особливо актуальною є технологія управління витратами, орієнтованими на стратегічні перспективи. Формування єдиних теоретико-методичних основ управління витратами може допомогти підприємствам розв'язати проблеми вибору того чи іншого підходу до вирішення питань контролю та аналізу витрат відповідно до потреб, які висуває ринок. Внаслідок зазначеного, стратегічне управління витратами має єдиний за своєю природою механізм, що включає економічні, мотиваційні, організаційні й правові елементи. За результатами проведених досліджень визначено, що основними концепціями стратегічного управління витратами є: концепція ланцюга цінностей; концепція факторів впливу на витрати; концепція стратегічного позиціювання [3].

Узагальнюючи викладене вище, зазначимо, найбільш характерними рисами сучасного стратегічного управління витратами підприємства, на нашу думку, є: у системі стратегічного прогнозування витрат розв'язуються декілька стратегічних проблем діяльності підприємства; стратегічне управління має творчий, інтерактивний характер; бюджетування витрат має концептуальний та описовий характер, яке, переважно включає якісні та інтервальні кількісні показники; розробка стратегії ґрунтується на принципі альтернативності; стратегічне прогнозування спрямоване на пошук нових можливостей підприємства в оптимізації витрат; стратегічне планування потребує значних інформаційних, інтелектуальних, а також часових витрат; планування витрат створює передумови

ефективної діяльності підприємства; суб'єктом формування головної стратегічної ідеї є вищий стратегічний рівень управління підприємством; стратегічне управління витратами характеризується гнучкістю.

Модель стратегічного управління витратами, на нашу думку, повинна охоплювати складові: 1) облік та аналіз витрат підприємства; 2) формулювання стратегічних альтернатив та вибір стратегії; 3) планування та прогнозування рівня витрат; 4) оптимізація та контроль процесу формування витрат; 5) виявлення відхилень від прогнозних (бюджетних) показників та ідентифікація причин таких відхилень, їх нейтралізація або врахування; 6) пошук та кількісна оцінка резервів зменшення витрат підприємства, визначення, обґрунтування та запуск механізмів їх мобілізації; 7) контроль виконання та гнучке коригування розроблених планів [3].

Система стратегічного управління витратами (SCM) включає: стратегічний облік витрат SC (або метод Strategic costing) та стратегічний аналіз витрат SCA (Strategic Cost Analysis). У випадку з SCM основний акцент здійснюється на вивченні структури витрат підприємства, оскільки це може допомогти при пошуку шляхів досягнення стійкої конкурентної переваги на ринку. Якщо інші системи управління витратами зосереджують увагу на видах діяльності, технологічних процесах постачання, виробництва і продажу, видах продукції; центрах відповідальності тощо, то система SCM орієнтована на облік факторів, які впливають на величину витрат у довготерміновій перспективі. При застосуванні SCM аналізується весь ланцюжок витрат, прямо або побічно пов'язаний з основною діяльністю підприємства, незалежно від місця і часу їх виникнення.

Стратегічний управлінський облік є процесом обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень для забезпечення стійкого фінансового та майнового стану підприємства в довготерміновій перспективі, та утримання вигідних і

важливих ринкових позицій. Внаслідок своєї уніфікації і інтеграції стратегічний управлінський облік забезпечує комплексний підхід до виявлення і рішення проблем, що постають перед підприємством, а також цілісний погляд на фінансово-господарську діяльність промислового підприємства на усіх циклах його розвитку – у минулому, сьогоденні і майбутньому.

Стратегічне управління дає змогу знизити вплив невизначеності на діяльність підприємства, підвищити його здатність протистояти непередбаченим ситуаціям, визначати пріоритетні напрями діяльності. Стратегічна парадигма управління вимагає зміни традиційної системи обліку на стратегічно орієнтовану, яка дає можливість оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності.

Стратегічно орієнтована підсистема обліку є глобальною моделлю інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні чинники макросередовища, які формують функціональні підрозділи підприємства. Кожен факт господарської діяльності відображається в підсистемах обліку відповідно до задач кожної з них специфічними методами та інструментами створення чи опрацювання інформації [9, 10].

Завданнями стратегічного обліку в системі стратегічного управління витратами підприємства є:

– надання інформації для виявлення ланцюжка цінності та виділення видів діяльності (представляючи собою сукупність видів діяльності, функцій, процесів за всіма стадіями виробничого циклу, що створюють кінцеву вартість продукту (послуги), моделювання ланцюжка цінності дозволяє виділити основну і допоміжну діяльність суб'єкта господарювання, в рамках яких здійснити поділ витрат по напрямках);

– облік та аналіз витратоутворюючих факторів, що пояснюють різний рівень витрат в тому чи іншому виді

економічної діяльності, що створює цінність (інформація стратегічного обліку про такі фактори дозволяє пояснити різницю у витратах кожного виду діяльності з метою більш повного аналізу ланцюжка цінності, оцінки позиціонування економічного суб'єкта в умовах поточної ринкової кон'юнктури на ринку серед своїх конкурентів);

– аналіз стратегічного позиціювання (в процесі застосування стратегічного позиціювання облік і аналіз витрат залежить від обраного економічним суб'єктом напряму конкурентної боротьби) [1].

Раціонально побудована система стратегічного управлінського обліку, яка дає змогу оперативним чином отримувати необхідну облікову та аналітичну інформацію в релевантній формі, є стратегічним ресурсом підприємства та забезпечує його конкурентними перевагами на основі:

– інформаційної підтримки процесу стратегічного управління витратами (управління витратами є однією з ключових стратегічних цілей підприємства; мінімізація витрат і підвищення ступеня їх прозорості на основі даних стратегічного управлінського обліку й аналізу є значною перевагою перед конкурентами та відповіддю на потребу зовнішнього середовища);

– впровадження новітніх технологій та інструментарію (інформація, одержувана на основі стратегічного управлінського обліку, є внутрішнім продуктом підприємства, що сформований залежно від її специфіки; в разі повного задоволення потреб менеджменту та спрямованості на досягнення стратегічних цілей підприємства система стратегічного управлінського обліку є унікальною конкурентною перевагою, тобто ключовою компетенцією та джерелом нових знань);

– формування інформації для виконання основних управлінських функцій (система управлінського обліку спрямована на формування інформації у формі, необхідній для виконання основних управлінських функцій та завдань, а саме для формування внутрішньої звітності та її аналізу, управління

фінансами, стратегічного планування, корпоративного інвестування, бюджетування, контролювання) [12].

Стратегічний облік – це система інформаційного забезпечення процесів планування, аналізу і контролю стратегічних управлінських рішень разом з новими технологіями управлінського обліку, такими як безперервне прогнозування, комплексне управління якістю (TQM), система збалансованих показників (BSC), облік затрат за функціями ABC (activity-based costing), система управління Orgware, Workflow GIT (США) – філософія «just in time», DBR (drum-buffer-rope scheduling) – теорія обмежень, розрахунок цільової собівартості «target costing», система безперервного вдосконалення «кайзен-костинг», концепція ланцюга цінностей (value chain concept), калькулювання певного життєвого циклу товару, система планування потреби в матеріалах – MRP (material resource planning), комплексні системи управління бізнес-процесами ERP (enterprise resource planning), система збалансованих показників (СЗП – Balanced Scorecard), що дає змогу зробити значний позитивний внесок у стратегічний менеджмент та підвищити вартість бізнесу, підтримати стабільність його існування серед конкурентів [13].

Значення стратегічного управлінського обліку на підприємстві можна реалізувати через: інформаційну підтримку процесу прийняття стратегічних цілей і задач, а також стратегії підприємства на шляху досягнення стійких конкурентних переваг; забезпечення різних рівнів управління обліково-аналітичною інформацією, необхідною для стратегічно спрямованого планування, контролю та прийняття управлінських рішень; формалізацію прийнятої стратегії як сукупності тактичних цілей і задач для різних рівнів управління підприємством через бюджетування; розробку засобів моніторингу руху підприємства в запланованому стратегічному напрямку, а також методів контролю і коректування стратегічних цілей; обґрунтування систем мотивації робітників на підставі

досягнення відповідних цілей і задач.

Загальними напрями в стратегічному обліку є: взаємозв'язок між стратегічною позицією і очікуваним акцентом на управлінський облік (налаштування обліку відповідно стратегічної позиції підприємства і альтернативним варіантами його стратегії) та досягнення конкурентних переваг шляхом аналізу способів скорочення витрат, посилення диференціації продуктів підприємства через використання зв'язку між вартістю і оптимізацією носіїв витрат. Для прийняття відповідних рішень інформація стратегічного управлінського обліку використовується в таких напрямах, як рішення стратегічного характеру (інвестиції, нові напрями бізнесу), маркетингові рішення (нова продукція, ціноутворення), оптимізаційні рішення (аутсорсинг, політика закупівель, управління прибутковістю), управління ризиками, організаційні рішення (співробітники, комунікації) [1].

Для успішного функціонування в умовах ринкових відносин підприємствам необхідно адекватно реагувати на мінливість та невизначеність економічного середовища. Адаптація підприємств до зовнішнього середовища має здійснюватися в рамках сформованої стратегії розвитку. При цьому необхідно не лише своєчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища, але й передбачати глобальні економічні перетворення. Стратегічні методи вимагають використання специфічних моделей прийняття й реалізації управлінських рішень. Основною тенденцією управління і розвитку бізнесу на сьогодні є стратегічне управління витратами, оскільки саме воно розкриває економічні, технічні та технологічні, а також ринкові можливості підприємства, які тісно співіснують з внутрішніми виробничими відносинами, використанням ресурсних та фінансових можливостей.

Стратегічне управління витратами підприємств є комплексом взаємопов'язаних дій, які спрямовані на максимізацію ефективності використання фінансово-економічних ресурсів та виконання функцій менеджменту підприємства. Концептуальна

побудова стратегічного управління витратами передбачає використання парадигм глобального стратегічного менеджменту, облікового відображення, моделювання та сучасних інформаційних технологій. Система стратегічного управління витратами має бути побудована шляхом системного формування облікових інформаційних потоків, орієнтованих на забезпечення потреб стратегічного менеджменту з поданням інформації на різних рівнях управління із використанням інструментів управлінського обліку та внутрішнього контролю.

Література:

1. Бондар М.І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 13-16.

2. Головацька С. І. Методичний інструментарій бюджетування у системі управління витратами підприємства / Н. С. Хаймьонова, С. І. Головацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 47. – С. 42–46. – (Серія економічна).

3. Головацька С., Сашко О. Обліково-методичний інструментарій контролінгу: монографія / С.І. Головацька, О.П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.

4. Карлоф Б. Деловая стратегия / Б. Карлоф; [пер. с англ.]. – М. : Экономика, 1991. – 239 с.

5. Ковтун О. І. Стратегії підприємства : монографія / Ковтун О. І. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. – 424 с.

6. Куцик П. О. Обліково–аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво «Растр–7», 2014. – 288 с.

7. Партин Г. О. Особливості управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу / Г. О. Партин, А. І. Ясінська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в

Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2011. – № 647. – С. 157-163.

8. Пилипенко А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: монографія. Харків: ХНЕУ, 2007. – 276 с.

9. Пилипенко А. А. Формування обліково–аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; [за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенко А. А.] – Х. : ХНЕУ, 2011. – 344 с.

10. Портер Е. М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов [Текст] / Портер Е. М; [пер. с англ. И. Минервин]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 454 с.

11. Садовська І. Б. Стратегічні орієнтири управлінського обліку в економіці сталого розвитку [Електронний ресурс] / І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська // Економічний форум. – 2015. – № 3. – С. 419–424. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015.

12. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В. З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. – Вип. 11 (114) / наук. ред. І. Г. Манцуров. – Київ, 2010. – С. 59–64.

13. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство [Електронний ресурс] / А. В. Шайкан. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf.

14. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В. Череп. – Х. : ВД «Інжек», 2010. – 368 с.

15.Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/ bitstream/ntb/12559/1/55_281-285_ Vis_722_menegment.pdf.

© П.О. Куцик, С.І. Головацька

Єфіменко Т.І.

3.2. МЕТОДИЧНІ ВИТОКИ ТАКСОНОМІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ

Економічні агенти в прагненні отримати інформацію для прийняття об'єктивних управлінських рішень, виявляють все більшу цікавість до тематики обліково-аналітичного забезпечення. Демонстрацією цього є Директива Європейського парламенту та Ради від 26.06.2013 № 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних видів підприємств [1]. Виконання Україною зобов'язань за Угодою про асоціацію з ЄС передбачає гармонізацію законодавства, у тому числі з бухгалтерського обліку і аудиту, із законодавством європейського Союзу, для чого розроблені координаційні заходи [2].

Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» відносно удосконалення деяких положень» [3] введено до користування поняття «таксономія фінансової звітності». Дослідження змісту та сутності таксономії фінансової звітності (далі ТФЗ) відноситься до питань інформаційно-облікового забезпечення прийняття управлінських рішень [4; 5].

Актуальність дослідження таксономії звітності, як прообразу інформаційної моделі підприємства, підтверджує В. М. Жук, говорячи про важливість вміння керівників працювати з фінансовою звітністю, про «роль інформації в системі управління економікою (бізнесом), завдяки чому фінансова звітність в системі забезпечення інформацією менеджменту отримує пріоритетне значення»; про «зміну відношення до інформації в ринкових умовах, коли вона перетворюється на специфічний товар з усіма наслідками (комерційна таємниця, вартість, ціна і так далі)» [6].

Характеризуючи ТЗФ з позиції теорії систем [5; 6], як «відкриту інформаційну систему» [7], важливо дослідити певні її властивості: «подільність, ієрархічність, інтегрованість і комунікативність». Для реалізації облікового забезпечення менеджменту, інтерес представляє саме комунікативність облікової системи. Система не ізольована, вона взаємодіє з середовищем; середовище і система чинять взаємний вплив, що утворює її єдність з середовищем, яке водночас встановлює вимоги і обмеження для неї.

Вивчення змін вимог до складу і змісту звітності європейських компаній внаслідок впровадження нової облікової Директиви ЄС з'ясовує відсутність чіткого формулювання щодо сутності таксономії фінансової звітності в науковій літературі. Для з'ясування цього питання доцільно використати напрацювання щодо інформаційного моделювання підприємства.

Таксономія – термін грецького походження, що визначається як «теорія класифікації і систематизації складних явищ, понять і об'єктів» [8]. Тобто, для фінансової звітності - це принцип систематизації статей звітності і іншої інформації про фінансовий стан, фінансові результати, сукупний дохід, рух грошових коштів компанії. Контент фінансової звітності складається із статей і таксономії, яка зв'язує ці статті за суттю.

Прибічники системного підходу в прийнятті рішень, бачать можливість «змоделювати ситуацію в часі» для реалізації ідеї «єдиного інформаційного простору підприємства» – запоруки впровадження концепції таксономії фінансової звітності [9].

Актуальність облікового-аналітичного забезпечення інформаційного моделювання підприємства для прийняття управлінських рішень В. М. Жук [7] доводить «роллю інформації в системі управління бізнесом, завдяки чому бухгалтерський облік в системі забезпечення інформацією менеджменту отримує пріоритетне значення; зміною відношення до інформації в ринкових умовах, коли вона перетворюється на специфічний

товар з усіма наслідками (комерційна таємниця, вартість, ціна і т.п.); впливом глобалізації, в умовах якої інформація фінансової звітності розглядається як потужний інструмент конкурентної боротьби, лобіюванні інтересів і тому подібне».

Сутність таксономії фінансової звітності як системи, за якої облікове забезпечення може реалізуватися з користю для ефективного управління підприємством, заслуговує бути завданням дослідження.

Метою цього дослідження стало уточнення змісту таксономії фінансової звітності для виконання завдань управління підприємством, а також теоретичне обґрунтування відповідності ТФЗ інформаційній моделі обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту.

Запровадження ТФЗ зіставне з інформаційним моделюванням підприємства. Це передбачає створення «цифрового прототипу», який будується на цифровій інформації статичного характеру (технічні обгрунтування, стандарти, норми) та потребує постійного поповнення інформацією динамічного характеру (бухгалтерської звітності, бізнес-аналізу, даних про стан господарських процесів, ринкові оцінки тощо). Таку інформацію може надати в першу чергу бухгалтерський облік, який історично сформувався в систему «суцільного і безперервного спостереження та реєстрації фактів господарського життя» [3].

«Таксономія» – це лише назва систематизації. Тож, таксономії як такої, не існує – є тільки запис про її існування [10]. А те, що реальне в таксономії – це її елементи. Наприклад, таксономія «Звіту про фінансових результатів» – це тільки назва, а реальне – це створені розділи звіту – його елементи: доходи, витрати, проміжні фінансові результати, тощо. Тобто, якщо не створювати жодного розділу, то умовно можна сказати, що таксономії немає (вона порожня) – в базі даних вона ніде не зафіксована, існує лише в змінних статтях, де вказана назва таксономії і її властивості (опції). Записи прив’язуються саме до

елементів таксономії, а не до самої таксономії. Оскільки записи пов'язані не з таксономією, а з її елементам, то і уся наступна робота з таксономією – це робота з її елементами.

Запровадження таксономії фінансової звітності через інформаційне моделювання підприємства передбачає обрання з безлічі характеристик реального об'єкту таких його властивостей і зв'язків, які є істотними для цілей моделювання. Такий відбір виконується в послідовності переходу від реального об'єкту до інформаційної моделі: 1) характеристики реального об'єкту; 2) аналіз походження; 3) система даних, суттєвих для моделювання; 4) інформаційна модель. Застосовувати цю послідовність до основних груп об'єктів обліку (активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, грошових потоків) дозволяє сучасна методика складання фінансової звітності відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні (далі – П(С)БО). Наприклад для подання таксономії активів, це може виглядати так:

1) таксономія характеристик реального об'єкту. Активи – майно підприємства, що є сукупністю об'єктів, отриманих за допомогою інвестування та залучення кредитів, а отже представляє суть стосунків підприємства із зовнішніми економічними агентами (вартість майна на активному ринку, наявність заборгованості тощо);

2) таксономія джерел походження. Активи та зобов'язання виникають у підприємства «в наслідок минулих подій», визнаються у фінансовій звітності за наявності обґрунтованого «очікування отримання економічних вигод в майбутньому і наявності «можливості достовірної оцінки»;

3) таксономія втілених затрат. Для моделювання суттєвими є наступні дані: первинна вартість активу в момент надходження, наступні витрати в процесі використання, наявність ознак знецінення, ліквідаційна вартість активу тощо;

4) таксономія елементів облікової політики: вартісні оцінки активів, структура активів, терміни корисного використання,

показники ефективності використання, показники динаміки здорожчання активів або їх знецінення.

Прикладом активу, що на даний час не забезпечений таксономією, є виробнича собівартість. «Собівартість продукції, робіт та послуг» є дефініцією певного класу понять, які відносяться до метамовних утворень. Категорія «виробнича собівартість» використовується в задачах систематизації економічних знань у пізнавальному або аналітичному процесі. Зазначена категорія є складовим елементом для категоріальних структур, в багатьох економічних дисциплінах, а за рахунок «можливостей дешифрування» [11], є носієм певних процедурних моментів таксономії. Слід зауважити, що П(С)БО 16 [12] не дає визначення виробничої собівартості, а лише описує в пункті 11 шляхом наведення переліку «витрат», які до неї враховуються (тобто спожитих ресурсів, що зіставне з визначенням активів).

Традиційна українська облікова система спирається на нормативно-правове забезпечення, що регламентує правові і методологічні основи ведення бухгалтерського обліку, а саме: склад і зміст інформації для користувачів звітності, адресати і терміни подачі. Державне регулювання не дозволяє підприємствам реагувати на появу нових облікових об'єктів швидше, ніж це зробить «державний методолог» Міністерство фінансів України. Цим отримуємо обмеження таксономії. Зауважимо, що П(С)БО, як інструменти надання інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності економічних агентів, досить гнучкі. Альтернативні методи оцінки об'єктів присутні практично в кожному стандарті, але жорсткий формат звітності [13] і превалювання податкових інтересів при «визнанні» і «оцінюванні» об'єктів в обліку обмежують моделювання таксономії.

Принципи підготовки фінансової звітності, сформульовані в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» можна згрупувати залежно від значущості для забезпечення якості

таксономії, так:

– принципи, які використовують як припущення для однозначного тлумачення параметрів простору і часу в таксономії, а також для виключення впливу суб'єктивних чинників на достовірність обліку. В цю групу можна віднести принципи: автономності, безперервності діяльності, нарахування і відповідності доходів і витрат, періодичності;

– принципи, які використовують для визнання, виміру і відображення в таксономії об'єктів і господарських процесів. Тобто для реагування на господарські явища. Це принципи: принцип повного розкриття, принцип єдиного грошового вимірника;

– принципи таксономії, які діють як «правила вибору» альтернатив визнання і оцінки, чим забезпечують корисність інформації фінансової звітності, зокрема адаптивність облікових методик до виникнення нових характеристик у об'єктів обліку. Це принципи: превалювання (переважання) суті над формою, економічності (вигоди повинні виправдовувати витрати), обачності, послідовності. Наприклад, принцип періодичності дозволяє розділити час діяльності підприємства на час «до настання змін» і час, «коли слід враховувати нові обставини і об'єкти» в обліку і звітності.

Обставини впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) в Україні тісно пов'язані з ТФЗ. Конфігурація сучасного українського інституційного середовища не сприяє визнанню МСФЗ широким колом практикуючих бухгалтерів, як методики, що відповідає інформаційним запитам українського менеджменту і власників. Українські користувачі ще не відчувають інформаційну цінність МСФЗ саме з причин відсутності на даний час чітко виокремленого набору показників. А саме це і передбачає в майбутньому ТФЗ.

«Таксономічне» коріння має також певне «протистояння» між МСФЗ і GAAP US (Загальноприйняті принципи

бухгалтерського обліку США). Так США, «декларуючи адаптацію GAAP US до МСФЗ, продовжує ініціювати рух МСФО під норми GAAP US». Доказом того, що перевага заразом «на стороні» GAAP US свідчить виключення з Концептуальної основи фінансової звітності принципу обачності. Це можна пояснити як відмову від оцінки активів і зобов'язань за пріоритетами кредитних ринків (для Європи основне джерело фінансування – банківська (кредитна) сфера, яка оцінює майно за найменшою вартістю) та прихильність до оцінки за котируваннями фондового ринку (для США основним середовищем залучення фінансування залишається фондовий ринок), де мінімальна оцінка, не завжди визнається «надійною» [13;14].

Передумовами впровадження пакету IFRS (Міжнародних стандартів фінансової звітності), що замінили Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, став інформаційний запит на подання у звітності інформації щодо економічних ризиків, які притаманні середовищу діяльності компаній. Потреба удосконалення облікової політики підприємства за рахунок включення до таксономії вимог,щодо ідентифікації ризиків бухгалтерського обліку зумовлена використанням цілого ряду припущень оцінки справедливої вартості. Ці припущення стосуються: терміну корисної служби активу, поточної вартості, цінності використання тощо. Припущення – результат професійного судження. Будь-яке судження – суб'єктивне. Суб'єктивність оцінок створює ризик втрати достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Під бухгалтерським ризиком слід розуміти ризик недостовірності обліку і звітності, тобто ризики, що несуть загрозу для якості звітної інформації, а відповідно і для якості управлінських рішень, що приймаються на її основі. Усі прояви економічних ризиків і їх наслідків (збитків або вигод) зрештою інтегруються в облікову інформацію, займають своє місце в бухгалтерській звітності і чинять прямий вплив на висновки про фінансовий стан

і фінансові результати підприємств. Використання облікової інформації для ухвалення управлінських рішень додає бухгалтерський ризик до чинників економічного ризику будь-якого виду.

Автор вважає за доцільне розширення змісту таксономії вимогами щодо розкриття у фінансовій звітності варіативного походження оцінок. У випадках, коли обліковими стандартами передбачено більш ніж один можливий варіант оцінки, виникає ризик викривлення бухгалтерського обліку. Бухгалтерські ризики відносно активів і зобов'язань проявляються в їх первинних і подальших оцінках. Первинні оцінки використовуються підприємством для розподілу витрат і прибутків між відповідними звітними періодами. Такий розподіл також частково ґрунтується на професійному судженні, тож створює загрозу зниження якості фінансової звітності і ризик спотворення фінансових результатів.

Мінімізація згаданих загроз може бути досягнута за рахунок запобігання впливу чинників ризику. Проблеми інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень переважним чином можуть бути вирішенні саме через впровадження таксономії звітності. Зокрема, через врахування умов визнання бухгалтерських ризиків, що вдосконалює методику формування облікової політики і дозволяє дослідити невизначеність в бухгалтерському обліку.

Для демонстрації впливу наслідків бухгалтерських ризиків на достовірність обліку і об'єктивність облікових оцінок, таксономія звітності має вміщувати класифікацію бухгалтерських ризиків. Таксономія може стати окремим елементом системи внутрішньогосподарського контролю, орієнтованого на ризики [15]. Це може бути досягнуто шляхом включення в стандарти бухгалтерського обліку додаткових правил щодо організації системи бухгалтерського обліку з метою задоволення інформаційних потреб користувачів звітності відносно бухгалтерських ризиків підприємства.

Актуальність запровадження таксономії як інформаційного моделювання підприємства проявляється в наступному:

– бухгалтерська і фінансова звітність підприємства використовуються для прогнозування. Інакше, не було б сенсу витрачати сили, час і кошти на її підготовку. Зміна формату фінансової звітності може змінити погляд на структуру активів і зобов'язань компанії, а також вплинути на ухвалення рішень, тобто викликати «економічні наслідки»;

– загальна соціально-економічна ситуація в країні, впливає на методику оцінювання бухгалтерського обліку і звітності, в тому числі через урахування ризиків;

– джерела фінансування стають визначальними для обрання концепцій визнання об'єктів та їх оцінювання. Якщо фінансування компанії здійснюється через фондову біржу, тобто публічно, очікується, що якість оприлюдненої звітності буде вища, ніж тоді, коли фінансування надходить від приватних угод або кредитних коштів (особи, що надають фінансування і отримують необхідну інформацію у рамках приватної угоди, ризикують стати жертвою фальсифікацій).

Звітність, як будь-яка система, наділена зовнішніми і внутрішніми зв'язками, як прямими, так і зворотними. Для зв'язків цього типу передбачається, що наявність одних елементів системи обумовлює присутність інших елементів, які взаємодіють з першими. Так, активи, зобов'язання і власний капітал передбачають наявність доходів і витрат, що зумовлюють зміни у власному капіталі. Такі зв'язки дозволяють вибудовувати структуру ТФЗ.

Дослідження такого економічного об'єкта, як підприємство, через ТФЗ можна віднести до економіко-математичного моделюванням цього об'єкту. Лише у рідкісних випадках вивчення моделі призводить до короткої і точної відповіді, яка є остаточною метою дослідження. Значно частіше вивчення моделі лише додає нову інформацію, що пов'язана з проблемою, яка

підлягає вивченню. Унаслідок цього ТФЗ може надати інший підхід, новий погляд на об'єкти обліку, господарські процеси чи явища, щоб «вихопити» з різноманіття інформації необхідний результат. Тому важлива цілеспрямованість побудови моделей: потрібно не вивчати все, що пов'язане з проблемою класифікації і систематизації явищ, понять і об'єктів в обліку, а намагатися по можливості економним шляхом йти до мети: точності відображення підприємства, як об'єкта управління.

Дослідження моделі тим успішніше, чим більше під час її побудови прийнято до уваги основних уявлень про припустимі властивості досліджуваного об'єкта, явища або процесу. Таксономію фінансової звітності можна віднести до логіко-математичних (формальних) моделей, які є втіленням уявних моделей в систему математичних співвідношень (рівнянь і нерівностей, логічних виразів, таблиць, матриць, схем тощо). Якщо визначатися за характером відображення причинно-наслідкових зв'язків моделі між детермінованими й імовірнісними, таксономію доцільно віднести до перших. Тож, таксономія фінансової звітності, як математичне моделювання об'єктів управління вимагає чіткого плану дій, який умовно можна поділити на три кроки: математична модель – алгоритм розрахунку – комп'ютерна програма.

На першому кроці побудови таксономії вибирають «еквівалент» об'єкта управління (підприємства), який у математичній формі відображає найважливіші (ключові) його властивості – закони і закономірності, яким він підпорядковується, структурні та інформаційні зв'язки складових частин об'єкта управління і т.д. На другому кроці розробляють чи вибирають алгоритм реалізації математичної моделі за допомогою комп'ютерної техніки. Працюючи над ТФЗ, її приводять до форми, зручної для застосування наближених числових методів, визначають послідовність облікових процедур і логічних операцій, які необхідно виконати, щоб отримати з

певною точністю досліджувані результати. Алгоритми не повинні спотворювати основні властивості моделі ТФЗ – об'єкта управління. Вони мають бути економними та адаптивними щодо особливостей інформаційних інтересів різних користувачі фінансової звітності. А вже третій крок полягає у створенні комп'ютерного забезпечення реалізації алгоритму розв'язування задач за допомогою використання алгоритмічних мов систем програмування чи мов конкретних прикладних пакетів програм.

Використовуючи ТФЗ як тріаду «математична модель – алгоритм розрахунку – комп'ютерна програма», користувач фінансової звітності отримує універсальний, гнучкий і відносно доступний інструмент для оцінювання фінансового стану підприємства і подальшого прийняття економічних рішень [17]. Таку тріаду можна тестувати на «пробних обчислювальних експериментах», після чого проводити різноманітні й детальні дослідження для отримання нової інформації про якісні та кількісні властивості й характеристики підприємства, як об'єкта управління.

Привнесення в економічну науку точних знань, за умови використання різних методів, способів і підходів – від якісного аналізу нелінійних і стохастичних моделей до сучасних мов програмування, дає змогу обмежити інтуїтивне прийняття управлінських рішень і розширити межі застосування раціональних методів.

Математичне моделювання економічних систем, є процесом побудови, вивчення та застосування моделей за такими основними етапами:

1-й етап. Передбачається наявність деяких знань про об'єкт-оригінал. Пізнавальні можливості моделі зумовлюються відображенням суттєвих рис (властивостей) об'єкта-оригіналу. Вивчення одних властивостей модельованого об'єкта відбувається за рахунок нехтування іншими властивостями. Наприклад, якщо ТФЗ будується на пріоритетності достовірного

визначення фінансового результату, виконавці спираються на принцип обачності (консерватизму) і вимушені дещо нехтувати принципом історичної собівартості. В разі пріоритетності достовірної оцінки активів, ТФЗ орієнтується навпаки, на принцип історичної собівартості і принцип нарахування. Тож, ТФЗ, як будь-яка модель відповідає оригіналу (підприємству) тільки в строго обмеженому сенсі. Тому для вивчення окремо фінансового стану, окремо фінансових результатів, може бути побудовано декілька «спеціалізованих» ТФЗ-моделей, які відображають лише певні аспекти досліджуваного об'єкта або характеризують об'єкт в різних рівнях деталізації.

2-й етап. На цьому етапі ТФЗ постає як самостійний об'єкт дослідження. Однією з форм такого дослідження є проведення «модельних» експериментів, коли свідомо змінюють умови функціонування моделі і систематизують результати експериментів, унаслідок чого з'являється множина знань про підприємство-оригінал.

3-й етап. Виконується перенесення знань з моделі на оригінал, тобто формується множина управлінських рішень, з якої слід обрати найбільш якісні. Генерування управлінських рішень відбувається за певними правилами.

4-й етап. Практична перевірка одержаних за допомогою ТФЗ-моделі знань (впровадження результатів управлінських рішень) та використання їх для побудови (оновлення) облікової політики підприємства.

Зазначимо, що моделювання ТФЗ є циклічним процесом, тобто за першим чотирьох-етапним циклом може настати другий, третій і т.д. Тоді знання про досліджуваний об'єкт або явище розширюються, поглиблюються й уточняються, а вихідна модель поступово вдосконалюється.

Для побудови ТФЗ, можна скористатися способами і правилами чіткого формулювання та впорядкування інформаційних (освітніх) цілей «таксономії Блума» [16], що

поділяються на дві групи:

- способи і правила першої, когнітивної групи передбачають сприйняття і відтворення інформації, а також розв'язання проблем переосмислення наявних знань, побудова їх нових об'єднань, структур, створення нових знань. Цілі такої групи в основному представлені у формалізації фінансовій звітності;

- способи і правила другої групи (емоційно-ціннісна сфера) становлять цілі формування емоційно-особистісного ставлення до процесів і явищ, виражаються через сприйняття користувачів звітності, їх інтерес, формування відношення (судження), його осмислення і прийняття управлінських рішень. Такі цілі досягаються через розкриття інформації в примітках до фінансової звітності.

ТФЗ спирається на використання чіткої, впорядкованої системи цілей, при поданні облікової інформації, що дуже важливе для побудови процесу прийняття управлінських рішень. По-перше, розуміючи цілі діяльності підприємства, особа, яка готує звітність, впорядковує її, визначає першочергові, базові елементи, порядок і перспективу подальшої роботи; по-друге, знання конкретних цілей дає можливість надати користувачам звітності орієнтири в прийнятті рішень; по-третє, чітке формулювання цілей, які виражені через результати діяльності, піддається надійній і об'єктивній оцінці [17].

Під ТФЗ слід розуміти класифікації і систематизації елементів фінансової звітності, як інформаційної системи та зв'язки між складовими такої системи. Розуміння ТФЗ, а разом з цим обставин, при яких така система може реалізуватися в інформаційній моделі підприємства, з користю для ефективного управління і прийняття економічних рішень – доцільно покласти в підґрунтя обліково-аналітичного забезпечення менеджменту. ТФЗ спрямована на забезпечення завдань управління [19].

ТФЗ відноситься до логіко-математичних (формальних) моделей, які є втіленням уявних моделей в систему математичних

співвідношень (рівнянь і нерівностей, логічних виразів, таблиць, матриць, схем тощо) і до детермінованих, за характером відображення причинно-наслідкових зв'язків моделі.

ТФЗ спирається на використання чіткої, впорядкованої системи цілей, що при поданні облікової інформації, дуже важливе для побудови процесу прийняття управлінських рішень.

Якщо ж аналізувати проблеми моделювання економічних систем, коли необхідно брати до уваги «людський чинник» (слабоформалізовані об'єкти), то до зазначених вимог необхідно додати вимоги про належне розмежування математичних і побутових термінів, завбачливе застосування математичного апарату до вивчення явищ і процесів, виходячи з пріоритетності шляху «від задачі до методу, а не навпаки» тощо.

Привнесення в економічну науку точних знань, за умови використання різних методик і підходів – від якісного аналізу нелінійних і стохастичних моделей до сучасних мов програмування, дає змогу обмежити інтуїтивне прийняття управлінських рішень і розширити межі застосування раціональних методів.

Узагальнюючи викладене, виділимо чинники, які дозволяють об'єднати елементи бухгалтерського обліку в інструментарій таксономії фінансової звітності: єдина система класифікації джерел інформації, єдина система показників фінансової звітності; методики контролю якості інформації; регламентованість носіїв інформації; підпорядкування руху інформації і способів її обробки цілям управління; використання в документообігу зворотного зв'язку. Зауважимо, що хоча багато положень відносно визначальної ролі функціональної підсистеми бухгалтерського обліку в інформаційній моделі підприємства перевірені на практиці і не викликають сумнівів, запропоновану концепцію впровадження ТФЗ слід розглядати як таку, яка розвивається.

Література:

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року/ неофіційний переклад аудиторської палати України/ [сайт. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/ event/771-direktiva-2013-34-esevropejskogo- parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-rneofitsijnij- pereklad.

2. План імплементації Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/ua/news/248081506

3. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» відносно удосконалення деяких положень [Електронний ресурс]: [Закон від 05.10.2017 № 2164 - VI] Режим доступу: https://minfin.com.ua/2017/10/05/ 30298069/

4. Introduction to the New EU Accounting Directive [Ел. ресурс]. Режим доступу:FEE http://www.fee.be

5. Marcela Žárová. Changes in EC Directives and Impact on Presentation of Financial Statements in the Czech Republic / [Ел. ресурс]. Режим доступу: http://www.vse.cz/efaj/99

6. Жук В.М. До проблеми облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2008. – Випуск 16, том 3. – С. 478-482.

7. Воскобойников А. Э. Системные исследования: базовые понятия, принципы и методология [Электронный ресурс] // Информационный гуманитарный портал «Знание. Понимание. Умение». 2013. № 6 (ноябрь – декабрь). URL: www.rae.ru/snt/?section=content&op.

8. Таксономия как источник идеальных форм отчетности по МСФО [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.ifrs.org/XBRL/Resources/Pages/IFRSTaxonomy-Illustrate

d -2015.aspx?.

9. Єфіменко Т.І. Облікове забезпечення інформаційного моделювання підприємства / Т.І. Єфіменко // Вісник Харківського національного аграрного університету. − Серія «Економічні науки». − Харків: ХНАУ, 2014. - № 3 - С. 133-140.

10. Что такое таксономии в WordPress [Електронний ресурс]: Режим доступу: https://wp-kama.ru/id_8218/taksonomii-v-wordpress.htm

11. Гаврилов М. А., Бредихина М. Н., Куликов В. А. Информационное моделирование – основа для создания единого информационного пространства предприятия / Управление Предприятием // Информационно-аналитический журнал. №5-6. – 2013. – Режим доступу: http://www.remmag.ru/admin/upload_data/remmag/13-5/NEOLANT.pdf

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] [Наказ Мінфіна України № 318, редакція станом на 10.01.2012]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

13. Marius Deac. The new EU accounting Directive – a comparation of reporting requirements // Annals of the «Constantin Brâncuşi» University

14. EFAA Position Paper The Revision of the Accounting Directives – Missed Opportunity? May 2013 [Ел. ресурс]. Режим доступу: http://www.efaa.com/files/pdf/Publications

15. Єфіменко Т.І. Методичні підходи до ідентифікації ризиків бухгалтерському обліку за податковими різницями //Наукові записки Національного університету «Острозька академія». – Серія: «Економіка». – Острог, 2016. - Вип. 24. - С. 266-270.

16. Bloom B. S. Taxonomy of educational objectives: The classification of educational goals / Bloom. – New York: Longman, 1984. – 207 p.

17. Єфіменко Т. І. Таксономія фінансової звітності: методичні питання / Т. І. Єфіменко, В. Ф.Мінка, А. А. Грушева /

«Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту». – Черкаси: Вид-во СУЕМ. – Випуск 2 (23). – 2017. – С. 113-120.

18. Єфіменко Т.І. Впорядкування фінансової звітності за вимогами таксономії МСФЗ (Organization of Financial Reporting in Accordance with Requirements of the IFRS) / Т. І. Єфіменко, Н. В.,Чебанова, Н. М. Корольова, В. М.Орлова / Taxonomy International Journal of Engineering & Technology, 7 (4.3) (2018) 628-632. – Режим доступу: https://www.sciencepubco.com/index.php/ijet/article/view/19971/9310

19. Єфіменко Т.І. Сучасні питання трансформації фінансової звітності / Т.І. Єфіменко,В.А. Мамонова, Т.О. Савчук // Вісник Харківського національного аграрного університету. − Серія «Економічні науки». − Харків: ХНАУ, 2018. – № 3 – С. 191-200.

© Т.І. Єфіменко

Партин Г.О., Загородній А.Г.

3.3. СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Складність, динамізм, високий рівень конкурентності та глобалізація зовнішнього підприємницького середовища зумовлюють необхідність постійного вдосконалення методів та інструментів стратегічного управління діяльністю підприємства, зокрема й управління витратами. Рівень витрат є визначальним чинником, що впливає на рентабельність виробництва та реалізації продукції, можливості здійснення конкурентної цінової політики, обсяги формування власних фінансових ресурсів та на ринкову вартість підприємства.

На відміну від традиційного управління витратами операційної діяльності, основним завданням якого є недопущення зростання витрат та їхня економія за реальних умов функціонування, стратегічне управління передбачає відносне скорочення витрат на основі прийняття управлінських рішень щодо вибору альтернативних варіантів підтримки і нарощення економічного потенціалу підприємства, формування і використання матеріальних, нематеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів, організації і технології здійснення бізнес-процесів.

Проблема вдосконалення системи управління витратами, зокрема її стратегічної складової, є особливо актуальною для підприємств України, діяльність яких характеризується високим рівнем витратомісткості та значною частиною збиткових підприємств. Про це засвідчують статистичні дані, наведені в табл. 3.3.1.

Як свідчать дані табл. 3.3.1, в останні роки, не дивлячись на покращення загального фінансового результату до оподаткування (від -348471,7 млн. грн. у 2015 р. до 373260,8 млн. грн. у 2018 р.)

Таблиця 3.3.1

Частка збиткових підприємств України та обсяги отриманих ними збитків за результатами діяльності у 2016-2018 рр.

Група підприємств за обсягами діяльності	Роки	Результати діяльності підприємств					
		усіх			у т.ч. промислових		
		Загальний фінансовий результат діяльності до оподаткування, млн. грн.	Обсяги отриманих збитків, млн. грн.	Частка збиткових підприємств, %	Загальний фінансовий результат діяльності до оподаткування, млн. грн.	Обсяги отриманих збитків, млн. грн.	Частка збиткових підприємств, %
Великі	2015	-145403,9	250791,8	44,3	-123360,9	170194,2	52,8
	2016	61222,7	97443,2	34,2	1414,9	79374,4	41,8
	2017	156905,3	109972,8	26,7	89989,9	65689,0	28,0
	2018	175055,5	102635,5	23,3	129508,8	54800,7	26,4
Середні	2015	-91161,8	277943,2	28,9	-51550,6	86947,7	33,0
	2016	32816,5	144217,2	23,9	-10192,9	60855,8	29,0
	2017	-10724,8	128171,3	27,3	-6508,4	18042,6	28,5
	2018	47726,2	92580,8	25,9	6755,0	9456,1	27,8
Малі	2015	-111906,0	207389,0	26,1	-6449,4	14534,9	26,2
	2016	-24151,4	131463,9	26,7	1208,4	8814,7	26,8
	2017	-10724,8	128171,3	27,3	-6508,4	18042,6	28,5
	2018	47726,2	92580,8	25,9	6755,0	9456,1	27,8
у т.ч. мікро-підприємства	2015	-57964,7	91070,7	26,4	-1948,9	4097,1	26,8
	2016	-34639,9	72602,9	27,7	-1476,3	3902,3	29,0
	2017	-25294,7	67665,2	28,2	-2140,6	4992,3	30,6
	2018	-1307,0	53134,6	26,8	-356,6	4209,1	29,8
Разом	2015	-348471,7	736124,0	26,3	-181360,9	271676,8	27,1
	2016	69887,8	373124,3	26,6	-7569,6	149044,9	27,2
	2017	236952,1	356216,1	27,2	87461,7	144751,4	28,2
	2018	373260,8	295492,2	25,7	156685,6	121363,2	27,4

Складено на основі [1].

та зменшення обсягів зазнаних збитків (від 736124,0 млн. грн. у 2015 р. до 295492,2 млн. грн. у 2018 р.) частка збиткових підприємств, як загалом за всіма видами економічної діяльності, так і, зокрема у промисловості, коливається в межах 26–28 %, тобто більше четвертини підприємств є збитковими. При цьому рентабельність операційної діяльності підприємств України не перевищує 10 % [1].

З огляду на актуальність проблеми підвищення ефективності стратегічного управління витратами, науковцями і практиками розроблено цілий ряд методів і інструментів стратегічного впливу на витрати підприємства та формування необхідної для цього інформаційної бази. Особливості стратегічного управління витратами досліджували Дойл Д. [3], Проданчук М. А. [4], Прокопенко Н. Г., Шульга А. В. [5], Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж. [6], Шапк Дж., Говіндараджан В. [7], концептуальні підходи до управління витратами систематизували Станасюк Н. та Гринів Т. [2], загальні вимоги до інформаційного забезпечення управління витратами підприємств висвітлено у працях Друрі К. [8], Качмарик Я. Д., Слободи Р. Я. [9], Левицької І. О. [10], Лісовського І. В. [11], Мандражи З. Р. [12], Пилипенка А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. [13], Турина Я. [14], Шевчук В. Р. [15]. Методичні аспекти формування обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами промислового підприємства розкрито у праці Кришпи І. І. [16].

Водночас, проблема вдосконалення інформаційного забезпечення процесів стратегічного управління витратами, як важливої передумови підвищення обсягів формування цінностей та забезпечення стійкості конкретної позиції і розвитку підприємства на ринку, потребує подальших досліджень.

Для забезпечення очікуваних стратегічних результатів діяльності підприємства, методи стратегічного управління витратами та способи і прийоми отримання й аналізу потрібної

інформації, необхідно використовувати системно, відповідно до етапів і рівнів прийняття управлінських рішень.

Згідно Дж. Шанка та В. Говіндаранжана стратегічне управління витратами ґрунтується на комплексному поєднанні концепцій аналізу ланцюжка цінності (вартісно-функціонального аналізу), стратегічного позиціонування та аналізу чинників, які впливають на витрати суб'єкта господарювання [7, с. 16]. Характерною особливістю стратегічного управління витратами є те, що дані про їх рівень, структуру і динаміку використовують для розроблення конкурентної стратегії розвитку підприємства з метою запобігання негативного впливу зовнішнього середовища та досягнення чи збереження лідерських позицій на ринку протягом довготривалого періоду. Згідно з концепцією М. Портера для забезпечення стійких конкурентних переваг на ринку, підприємству необхідно дотримуватися певної стратегії діяльності, зокрема стратегії лідерства на основі витрат, стратегії диференціації чи стратегії зосередження на вузькому сегменті ринку [17, с. 51]. Залежно від стратегічних пріоритетів, результатом стратегічного управління витратами має бути зниження загального рівня витрат чи оптимізація співвідношення «витрати-вигоди», а в окремих випадках – зміна їхньої структури – співвідношення між обсягами змінних і постійних витрат з метою зниження операційного ризику чи досягнення ефекту операційного левериджу.

Ефективність стратегічного управління витратами підприємства значною мірою визначається якістю інформаційного забезпечення прийняття відповідних управлінських рішень. Інформація, яка формує систему інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами, повинна відповідати вимогам щодо її суттєвості, повноти, своєчасності, достовірності, релевантності й ефективності. Склад показників інформаційної бази стратегічного управління витратами конкретного підприємства залежить від його галузевої належності, обсягу і рівня

диверсифікації діяльності [18, с.148], а також від особливостей взаємовідносин з контрагентами та стратегічних завдань економічного розвитку.

Процес формування системи інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами має охоплювати ідентифікацію типу і обсягів інформації щодо витрат та чинників, які впливають на них, розробляння методики збирання, систематизації й аналізу інформації, та заходів щодо зменшення її асиметрії, визначення шляхів забезпечення ефективності використання інформації.

Інформаційну базу стратегічного управління витратами необхідно формувати використовуючи як зовнішні, так і внутрішні джерела. Із зовнішніх джерел можна отримати дані щодо: тенденцій і прогнозів розвитку макроекономічного та мезосередовища функціонування; зміни кон'юнктури товарних і фінансових ринків; державної цінової, фіскальної, кредитної й амортизаційної політики; змін у діяльності конкурентів і контрагентів, які можуть суттєво вплинути на витрати підприємства. Внутрішні джерела даних, зокрема щодо ефективності здійснення господарських операцій, використання ресурсів, виробництва і реалізації продукції тощо, є основою для отримання інформації про наявні на підприємстві резерви і потенціал зниження чи оптимізації рівня та структури його витрат. Дані, отримані з внутрішніх і зовнішніх джерел, з метою забезпечення інформаційної підтримки процесу стратегічного управління витратами на різних рівнях прийняття рішень необхідно розподілити на окремі сукупності взаємопов'язаних елементів (див. рис. 3.3.1.).

Інформаційну основу для визначення мети і систематизації завдань стратегічного управління витратами мають становити дані про існуючі та потенційні можливості та загрози, а також про сильні і слабкі сторони функціонування відповідної системи управління на підприємстві (див. рис. 3.3.2).

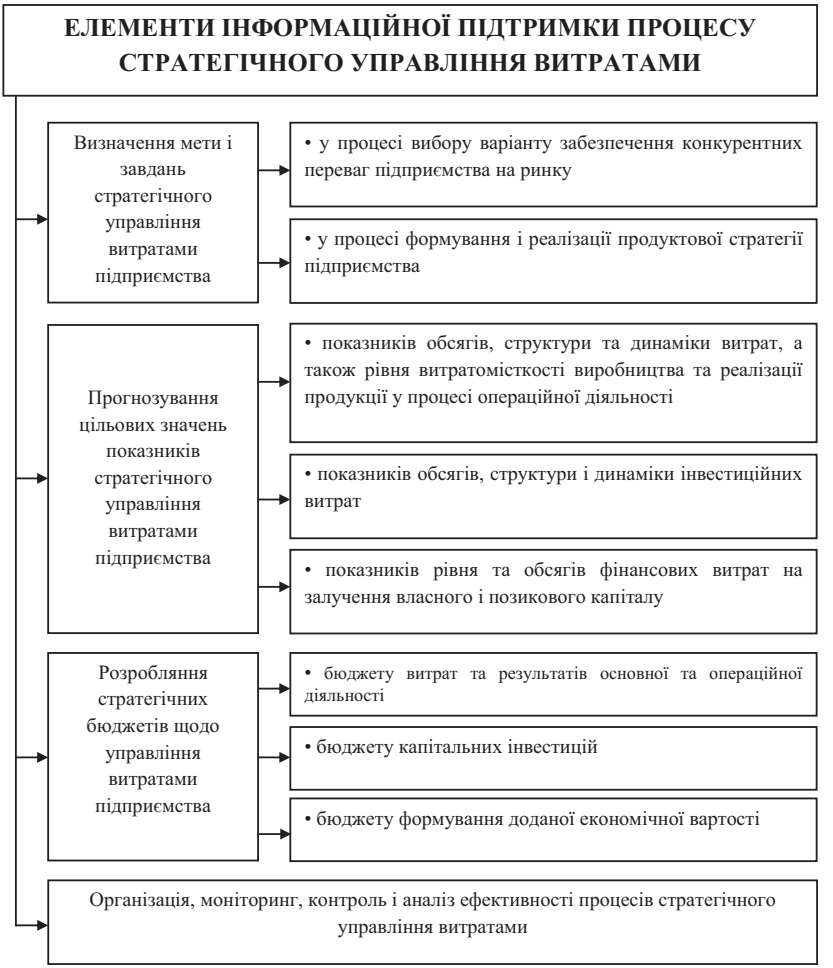


Рис. 3.3.1. Сукупність елементів інформаційної підтримки процесу стратегічного управління витратами підприємства (розроблено авторами)

Реалізуючи стратегічне управління витратами, необхідно насамперед забезпечити адекватність реагування і спроможність адаптації підприємства до тих змін зовнішнього середовища, на



Рис. 3.3.2. Джерела інформації для визначення мети і завдань стратегічного управління витратами підприємства (розроблено авторами)

які воно не має впливу, та використовувати зовнішні і внутрішні можливості підтримування і посилення конкурентних переваг на ринку.

Цільове спрямування і упорядкованість представлення інформації, необхідної для стратегічного управління витратами підприємства, можна забезпечити на основі використання методів та інструментів збору даних за окремими блоками формування і реалізації відповідних управлінських рішень, зокрема у процесі:

1) розроблення окремих продуктів, які уособлюють цінність для споживачів і формування продуктового портфеля шляхом визначення асортименту та функціональних, технічних, якісних і вартісних характеристик продуктів, включених до його складу;

2) визначення виробничої та організаційної структури підприємства та масштабів його діяльності, рівня вертикальної інтеграції, особливостей організації виробництва,

територіального розміщення (віддаленості від джерел сировини, енергії, ринків збуту та ін.), наявності кваліфікованої робочої сили, особливостей системи оподаткування тощо;

3) вибору технології і способу виконання робіт на окремих ланках ланцюжка формування цінності;

4) виробництва і реалізації продукції, її вилучення з ринку та утилізації.

Необхідну для стратегічного управління витратами за виокремленим блоком управління інформацію можна сформувати, використовуючи методи стратегічного управлінського обліку, аналізу та прогнозування. Зокрема, дані щодо якості продуктового портфеля підприємства, доцільності розширення асортименту продукції можна отримати на основі: дослідження потреб споживачів; аналізу життєвого циклу окремих видів продукції; побудови матриці І. Ансоффа, БКГ, Мак-Кінсі. Щоб прийняти остаточне рішення щодо ефективності виробництва певних продуктів необхідно проаналізувати дані, отримані в результаті функціонально-вартісного аналізу та калькулювання за етапами життєвого циклу продуктів. Інформацію щодо оцінювання доцільності виробництва нових видів продукції можна сформувати на основі методу цільового калькулювання (методу target-costing).

Інформацію щодо визначення стратегічних пріоритетів підприємства в управлінні витратами на виготовлення продукції задля забезпечення його конкурентних переваг на ринку можна отримати здійснивши:

аналіз зовнішнього ланцюжка формування цінності;

оцінювання можливостей і загроз та сильних і слабких сторін діяльності підприємства з використанням методів SWOT-аналізу, PEST-аналізу, SPASE-аналізу, стратегічного бенчмаркінгу;

ідентифікацію інтересів стейкхолдерів;

діагностику структурних чинників витрат;

аналізування способів забезпечення конкурентних переваг на

ринку та GAP-аналізу.

Інформацію, необхідну для вибору способу і технології виконання робіт та оцінювання ефективності ланцюжка формування цінності на підприємстві за критерієм витрат можна отримати шляхом ідентифікації обсягів активів, витрат і доходів, а також основних зовнішніх і внутрішніх чинників витрат за окремими ланками цього ланцюжка. Використовуючи зібрані дані, визначають способи забезпечення стійкої конкретної переваги підприємства у формуванні цінності і приймають рішення про внесення змін у ланцюжок цінності (наприклад, на основі використання виробничого або операційного аутсорсингу) або про інвестування у технології обладнання.

Інформаційну базу для стратегічного управління витратами на стадії виробництва і реалізації продукції можна сформувати, використовуючи дані щодо впливу на рівень витрат досвіду виконання робіт, рівня використання потужності, аналізу системи комплексного управління якістю продукції тощо, а про стратегічні напрями скорочення або зміни структури витрат – на основі використання таких методів, як пошаровий (зворотній) інжиніринг, бенчмаркінг процесів, операцій, продуктів і видів діяльності, кайзен-костинг, калькулювання на основі діяльності (див. рис. 3.3.3.).

Використовуючи наведені вище методи формування і систематизації інформації, на підприємстві можна розробити дієву систему оцінювання ефективності стратегічного управління витратами, орієнтовану на досягнення стратегічних завдань розвитку. Залежно від особливостей стратегічного позиціювання та мети діяльності на ринку ефективність стратегічного управління витратами підприємство може оцінити шляхом комбінування фінансових і нефінансових показників.

Системне використання методів стратегічного управління витратами та їх належне інформаційне забезпечення відповідно до етапу і рівня прийняття управлінських рішень сприятиме



Рис. 3.3.3. Методи формування інформації для стратегічного управління витратами та етапах прийняття управлінських рішень

покращенню фінансових результатів підприємства, нарощенню його економічного потенціалу, підвищенню рівня обґрунто-

ваності прогнозів щодо змін умов діяльності, витрат і ризиків, а відтак і зростанню конкурентоспроможності підприємства та його продукції на ринку.

Література:

1. Сайт Державної служби статистики України. URL: www.ukrstat.gov.ua.

2. Станасюк Н. Концептуальні підходи до управління витратами підприємств / Н. Станасюк, Т. Гринів // Wybrane zagadnienia wspólczesnej rachunkowoscki w Polsce i na Ukrainie: [monografia] / Uniw. M. Curie-Sklodowskiej; pod red. H. Ronka, A. Zagorodnego. – Lublin: Wydaw. Uniw. M. Curie-Sklodowskiej, 2015. – S. 129-139.

3. Дойл Д. Управление затратами: Стратегическое руководство / Д. Дойл; [пер. с англ. Н.В. Козырев и Н.С. Сологуб]. – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.

4. Проданчук М. А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств / М. А. Проданчук // Облік і фінанси АП: бухгалтерський портал. URL: magazine.faaf.org.ua/strategichne-upravlinnya-vitratami-pidpriemstv.html

5. Прокопенко Н. Г. Стратегічне управління витратами в системі стратегічного менеджменту підприємства. / Н. Г. Прокопенко, А. В. Шульга. URL: eadtnurt.diit.edu.ua/ bitstream/123456789/3552/1/16.pdf.

6. Томпсон А. А. Стратегічний менеджмент. Искусство розработки и реализации стратегии. Учеб. для вузов [Текст] / А. А. Томпсон. А. Дж. Стрикленд. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576 с.

7. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами: Пер. с англ. / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.

8. Друрі К. Управленческий и производственний учет: Пер. с англ.; Учебник/ К. Друри. – М.; ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

9. Качмарик Я. Д. Інформаційно-методологічні аспекти формування стратегії управління витратами підприємства / Я. Д. Качмарик, Р. Я. Слобода // Наук. вісн. НЛТУ України: Зб. наук.-техн. Пр. / Нац. лісотехн. ун-т України. – Львів, 2007. – Вип. 17.3. – с. 253-257.

10. Левицька І. О. Інформаційне забезпечення формування витрат енергопостачальної компанії: обліково-аналітичний підхід / І.О. Левицька. URL: fila: ///Д:/VNVLPM_2014_797_13.pdf.

11. Лісовський І. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств: дис. … канд.екон.наук: 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) // Лісовський Ігор Вікторович. – Хмельницький національний університет, 2016. – 2011 с. URL: kntu.net.ua/index.php/ukr/content/download/45280/267721/ tile/Дисертація.pdf.

12. Мандражи З. Р. Інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємством/ З.Р. Мандражи // Економічний аналіз: зб.наук.праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. – Том 20. – С. 251-256. – ISSN 1993-0259.

13. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

14. Turyna J. Wykorzystanie rachunku kosztów w strategiecznym zarzdddzaniu przedsicbiorstwen / J. Turyna// Finansowe aspecty transformacij gospodarki w Polsce. Uczelniane wydavnictwa naukowo-dydaktyczne AGH. – Kraków, 2007. – S.157-171.

15. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік: Навч. посібник / В. Р. Шевчук; за ред. М. О. Ковалюка. – К.; Алерта,

2009. – 176 с.

16. Кришпа І. І. Обліково-інформаційне забезпечення стратегічного управління витратами промислового підприємства / І.І. Кришпа // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2014. – Вип. 7 (5). – С. 128-130. URL: http://nbuv.gov.ua/UIRN/Nvkhdu_en_2014_7%285%29_34.

17. Портер М. Стратегія конкуренції / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський / М. Портер. – К.: Основа, 1998. – 380 с.

18. Бандура З. Л. Облік і аналіз в системі управління підприємством / З. Л. Бандура, В. Р. Шевчук., Л. В. Чеменюк; за науковою редакцією проф. О. М. Ковалюка. – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2016. – 248 с.

© Г.О. Партин, А.Г. Загородній

Орлова В.К., Кафка С.М., Степанюк О.С.

3.4. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Будь-яке управлінське рішення (взагалі то не тільки управлінське) базується на існуючій інформації. Не дарма кажуть, що той, хто володіє інформацією, володіє світом. Інформація є дуже різноманітною: науковою, технічною, виробничою, управлінською, економічною, оперативною, рейковою тощо. Кожний вид інформації має свої технології обертання, форми представлення, вимоги до достовірності та інше. Жолнер І. В. [1] класифікує інформацію, що використовується в управлінні, наступним чином (табл.3.4.1.).

Таблиця 3.4.1

Класифікація управлінської інформації*

Ознака класифікації	Характеристика інформації
1	2
Форма відображення	– візуальна (графіки, таблиці, тобто діаграми і т. д); – аудіо інформація (сприймається на слух завдяки звукозапису); – аудіовізуальна (поєднує інформацію у формі зображення і звуку).
Форма подання	– цифрова; – буквенна; – кодова.
Порядок виникнення	– первинна; – похідна.
Характер носіїв інформації	– документована; – недокументована.
Призначення	– директивна (розпорядча); – звітна; – довідково- нормативна.
Напрям руху	– вхідна; – вихідна.
Стабільність	– умовно - перезмінна; – умовно - постійна.
Спосіб відображення	– текстова (алфавітна, алфавітно-цифрова); – графічна (креслення, діаграми, схеми, графіки);
Спосіб опрацювання	– така, що піддається механізованій обробці; – така, що не піддається механізованій обробці

Продовження табл. 3.4.1

1	2
За функцією, яку виконує	– розпорядча; – зворотного зв'язку; – запам'ятовуюча.

** Джерело: [1].*

Безумовно, цю класифікацію можна доповнювати. Наприклад, доцільно внести таку класифікаційну ознаку, як галузь або сфера: економічна, соціально-політична, ідеологічна, тощо. В даному дослідженні особливий інтерес представляє економічна інформація. Економічна інформація – це сукупність відомостей, що відображають відносини і процеси, пов'язані з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних благ [2]. Економічна інформація використовується на всіх рівнях управління економікою, починаючи від загальнодержавного рівня і закінчуючи домогосподарством. Предметом подальшого розгляду буде інформація, яка подається у фінансовій звітності підприємства.

Одне з завдань бухгалтерського обліку – це надання зацікавленим особам правдивої інформації щодо результатів діяльності суб'єкта господарювання. Основна частина такої інформації міститься у фінансовій звітності. Вимоги щодо порядку відображення інформації в фінансовій звітності встановлені стандартами, про що необхідно розкрити більш детально. До 2000 року в Україні існувала зовсім інша ідеологія в бухгалтерському обліку, яка дісталась у спадщину від Радянського Союзу. Критикувати ту ідеологію не має сенсу, вона відповідала умовам, на яких була побудована планова економіка, де існувала майже одна форма власності – державна. З появою інших форм власності з'явилися нові вимоги до фінансової звітності з боку нових існуючих і потенційних власників (інвесторів). Крім того, існував ще один дуже важливий фактор, який суттєво прискорив революцію в бухгалтерському обліку в

Україні – це прихід аудиту на пострадянську територію, в тому числі і в Україні. Аудиторський ринок на Україні був вільний і з'явились в Україні великі американські компанії, які мали свої підрозділи практично на всіх континентах світу. В цих компаніях працювало сотні тисяч аудиторів, які знали американську систему бухгалтерського обліку. Цим аудиторським компаніям економічно вигіднішим було профінансувати перехід України на свою систему обліку, ніж навчати своїх аудиторів обліку, який був в Україні. А в світі на ту мить вже існували міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), які розробляла Рада з Міжнародних стандартів (Лондон). Але українці настільки в ті роки раділи отриманій незалежності, що вирішили розробити свої національні стандарти бухгалтерського обліку. І до 2000 року основна частина цих стандартів була розроблена українськими спеціалістами і затверджена Міністерство фінансів України. Вони отримали назву Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО). В їх основу були покладені МСБО, П(С)БО добре врахували зміст МСБО, але багато деталей було упущено. З часом ідеологи бухгалтерського обліку під тиском міжнародних організацій визнали доцільність переходу України на МСБО. До цього дня триває поступовий перехід на МСБО.

На початок 2019 року за МСБО звітуються:

– публічні акціонерні товариства;

– підприємства, що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, великі підприємства);

– підприємства, які проводять діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, перелік корисних копалин загальнодержавного значення затверджений Постановою КМУ від 12.12.1994 р. № 827) [3];

– підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, визначеними КМУ згідно з Постановою КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419 [4].

Інші підприємства самостійно обирають як складати фінансову звітність – за МСБО чи ПСБО.

Форми звітності однакові і для тих, хто складає фінансову звітність МСБО і для тих, хто складає звітність за ПСБО, а склад звітності залежить, по-перше, від періоду звітування (річна звітність чи квартальна) та розміру підприємства (великі, середні, малі, мікро- та малі, які знаходяться на єдиному податку). Повний пакет звітності складають великі і середні підприємства при звітуванні за рік. В повний пакет фінансової звітності входить:

– ф-1 баланс (звіт про фінансовий стан);
– ф-2 звіт про фінансові результати;
– ф-3 звіт про рух грошових коштів;
– ф-4 звіт про власний капітал;
– ф-5 примітки до річної фінансової звітності;
– звіт про управління;
– звіт про платежі на користь держави – цей звіт складають підприємства, які провадять діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес.

Для цілей обліку основні категорії підприємств наведені в табл. 3.4.2.

Таким чином, формально звітність складається за МСФЗ, не відрізняється від складеної за П(С)БО. І хоча П(С)БО складені на основі МСБО, однак вимоги до фінансової звітності відрізняються. Найчастіше це різниця пов’язана з моментом визначення окремих господарських подій (особливо це стосується доходів і витрат, а як наслідок фінансового результату), оцінкою активів і зобов’язань на дату звітності та розкриття інформації.

Доцільно звернути увагу на те, що міжнародні стандарти раніше всі називалися стандартами бухгалтерського обліку. Але вони встановлювали правила складання фінансової звітності.

Таблиця 3.4.2

Категорії підприємств (крім бюджетних установ) для цілей бухгалтерського обліку

Категорія підприємств	Критерії згідно із				
	Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]			Господарським кодексом України [6]	
	балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників	річний дохід від будь-якої діяльності	середня кількість працівників за звітний період (кале-ндарний рік)
Мікропідприємство	до 350 тис. євро	до 700 тис. євро	до 10 осіб	до 2 млн євро	до 10 осіб
Мале підприємство	до 4 млн. євро	до 8 млн. євро	до 50 осіб	до 10 млн євро	до 50 осіб
Середнє підприємство	до 20 млн. євро	до 40 млн. євро	до 250 осіб	не визначено	не визначено
Велике підприємство	понад 20 млн. євро	понад 40 млн. євро	понад 250 осіб	понад 50 млн євро	понад 250 осіб

* *Джерело: [5, 6].*

Тому переглянуті Радою з міжнародних стандартів МСБО зараз називають Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

На даний час діють МСБО і МСФЗ. Очевидно поступово МСБО будуть замінені на МСФЗ. З цього можна зробити висновок, що в міжнародному масштабі стандартами регламентується не порядок ведення обліку, а порядок складання фінансової звітності. Фінансова звітність складається в основному для зовнішніх користувачів, а внутрішні користувачі, особливо менеджери вищого рівня, безумовно, користуються фінансовою звітністю, але в їх розпорядженні є й інша інформація, наприклад інформація управлінського обліку, яка призначається тільки для внутрішніх цілей. Зовнішнім користу-

вачам не цікаво як на підприємстві здійснюється бухгалтерський облік, але вони зацікавлені в достовірній інформації щодо результатів діяльності підприємства за звітний період, щодо фінансового стану підприємства на звітну дату, щодо можливості підприємства генерувати грошові потоки тощо. Тому і П(С)БО, і МСБО (МСФЗ) диктують порядок представлення інформації у фінансовій звітності, в той же час П(С)БО визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку, а МСФЗ – регламентують принципи подання у фінансовій звітності інформації про активи, зобов'язання і капітал, доходи і витрати.

Концептуальна основа фінансової звітності так визначає мету фінансової звітності – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримання інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Концептуальною основою фінансових звітів встановлено якісні характеристики до інформації, яка подається у фінансових звітах. В табл. 3.4.3 наведені основні моменти побудови бухгалтерського обліку і фінансової звітності за Концептуальною основою.

Щоб правильно розуміти фінансову звітність, необхідно розкрити зміст (сутність) основних вимог Концептуальної основи до фінансових звітів.

При складанні фінансових звітів виходять з припущення, що підприємство не передбачає свою ліквідацію, тобто воно буде працювати в майбутньому. Це дуже важливо, тому що якщо підприємство не планує в майбутньому продовжувати свою діяльність, то всі активи у звітності повинні оцінюватися за ціною чистої реалізації, а різниця між існуючою оцінкою і оцін-

Таблиця 3.4.3

Основні моменти побудови бухгалтерського обліку і фінансової звітності за Концептуальною основою*

Назва моментів	*Елементи*	*Елементи правдивого подання*
1. Основоположне припущення	неперервність діяльності	
2. Якісні характеристики - основні:	– доречність; – суттєвість; – правдиве подання.	– повнота; – нейтральність; – вільність від помилок
- посилювальні:	– змістовність; – можливість перевірки; – своєчасність; – зрозумілість.	
3. Вартісне обмеження на корисну фінансову звітність	- співвідношення між вигодою і витратами; - збалансованість якісних фінансових характеристик	

* *Джерело: [7, 8].*

кою за ціною чистої реалізації вплине на фінансовий результат. Аудитори, які підтверджують фінансову звітність згідно з Міжнародними стандартами аудиту, які в Україні прийняті за національні, повинні надати своє міркування щодо неперервності діяльності підприємства. В умовах неперервної діяльності при складанні фінансової звітності використовують звичайні оцінки активів, які використовуються на підприємстві в поточній діяльності.

Серед якісних характеристик фінансових звітів Концептуальною основою виділяють основні і підсилювальні. До основних відносять доречність, суттєвість і правдиве подання, яке охоплює повноту, нейтральність і вільність від помилок.

Доречність – це корисність інформації для користувачів. Вона повинна бути корисною для прийняття рішень щодо доцільності інвестицій в той чи інший суб'єкт господарювання. В Концептуальній основі вказано, що доречна інформація може мати передбачувану цінність, підтверджувальну, або те і те. Передбачувана цінність – це якщо користувач на підставі цієї інформації може передбачити майбутнє цього суб'єкта з точки

зору його прибутковості в майбутньому. Але мова не іде про прогнозну інформацію, а тільки про те, що є у фінансових звітах. Зараз серед науковців багато обговорюється проблем, пов'язаних з сутністю і призначенням бухгалтерського обліку. А саме, обговорюється питання про те, що бухгалтерський облік повинен бути прогнозним. Передбачуваний характер бухгалтерського обліку, а точніше інформації, яка подається у фінансових звітах, заключається в тому, що на підставі результатів діяльності в минулому можна передбачити майбутні результати. Підтверджувальна цінність означає, що на підставі інформації фінансових звітів за цей період можна підтвердити висновки, що користувач робив в минулому, тобто підтвердити минулу оцінку.

Інформація фінансових звітів повинна бути суттєвою. Це означає, що у фінансовій звітності повинна наводитися та інформація, упущення якої може вплинути на рішення користувачів. В МСБО, МСФЗ, П(С)БО не наводиться кількісних критеріїв суттєвості. Головна ознака суттєвості – чи вплине ненаведена інформація на рішення користувача фінансової звітності. Несуттєві показники або суми часто об'єднуються і наводяться як інші. Але, на наш погляд, у рядку «інші» не може бути сум, які, наприклад, складають більше 10 % від загальної суми. Наприклад, якщо інші операційні витрати в розділі III «Елементи операційних витрат» ф-2 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) більше 10 % всіх операційних витрат, або інші оборотні активи в ф-1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» більше 10 % всіх оборотних активів, така інформація має невизначений характер. Вона повинна бути розкрита в примітках до фінансової звітності.

Щоб бути корисною, фінансова інформація повинна правдиво подавати всі явища. Щоб бути досконало правдивою, звітність повинна мати 3 характеристики: вона повинна бути повною, нейтральною та вільною від помилок. Повнота означає, що у фінансовій звітності повинна бути наведена вся інформація,

щоб користувач зрозумів фінансовий стан господарюючого суб'єкта, процеси, які з ним відбуваються. Для деяких статей фінансової звітності буває необхідним включити пояснення важливих факторів про якість та природу статей, чинники та обставини, що можуть вплинути на їхню якість та природу, розкрити ті процеси, використані для формування числового опису.

Нейтральність – фінансова звітність не повинна мати упередженості у відборі або подані фінансової інформації.

Правдиве подання означає вільність від помилок, тобто у фінансовій звітності не повинно бути помилок або пропусків в описі явища чи процесу.

До посилювальних якісних харак-теристик фінансових звітів концептуальною основою віднесено: зіставність, можливість перевірки своєчасність і зрозумілість.

Для оцінки ефективності використання оборотних активів використовують в ф-1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан звіт)», та ф-2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», а для аналізу фінансових потоків – ф-3 «Звіт про рух грошових коштів». Зупинимось більш детально на цих формах фінансової звітності.

В Балансі наводяться дані про активи підприємства, зобов'язання та власний капітал. В Концептуальні основі і в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено визначення цих елементів балансу (табл. 3.4.4).

Таблиця 3.4.4

Визначення елементів Балансу*

Елементи	Визначення в	
	Концептуальній основі [8]	НП(С)БО 1 [9]
1	2	3
Актив	це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких як очікується, призведе до отримання економічних вигід в майбутньому.

Продовження табл. 3.4.4

1	2	3
Зобов'язання	теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття в суб'єкта господарювання ресурсів, які втілюють у собі майбутні економічні вигоди	заборгованість підприєм-ства, яка виникла внаслі-док минулих подій і пога-шення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди
Власний капітал	це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань	частина в активах підприємства, що залишається після його зобов'язань.

* *Джерело: [8, 9].*

Як бачимо з табл. 3.4.4, визначення активів, зобов'язань і власного капіталу в Концептуальній основі і національних стандартах України по суті співпадають.

Розглянемо структуру Балансу. Слід підкреслити, що в МСБО і МСФЗ форми фінансової звітності, в тому числі і Балансу, не регламентуються, а в Україні існують стандартні форми фінансової звітності, які затверджені Міністерством фінансів України в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] (НП(С)БО 1) і наведені в додатках до нього. В українському Балансі всі активи наведені по мірі збільшення їх ліквідності, це властивість активу перетворюватися в гроші. В гроші активи перетворюються в процесі їх кругообігу. Тому спочатку наводиться інформація про активи, які дуже довго обертаються. Так, основні засоби перетворюється в гроші шляхом амортизації, але їх термін користування довгий, по-перше, обов'язково більше року або операційного циклу, а по-друге, він може бути від декількох років до десятків років, або і сотню (будівлі, споруди і т.д.). Дуже важливою інформацією для користувача є інформація щодо руху грошових потоків. Оскільки упродовж року малоліквідні активи в гроші не перетворяться, то

такі активи виокремлені в розділ I, який називається в Балансі «Необоротні активи». А всі інші активи, тобто ті, які впродовж року або операційного циклу перетворюються в гроші, називаються оборотними і наводяться в балансі в розділі II – «Оборотні активи». Але в нашому балансі років приблизно десять тому назад з'явився розділ III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та група вибуття». Поява цього розділу не піддається логіці побудови балансу. В цьому розділі показуються ті необоротні активи, до яких прийнято рішення продати або вони якимось іншим чином вибувають (ліквідація якоїсь частини підприємства). Якщо вони вибувають упродовж року, то логічно вони вже не можуть бути необоротними, тому з першого розділу Балансу вони вилучаються і повинні наводитися в складі другого розділу активу Балансу. Незрозуміло, для чого для таких активів створювати окремий розділ в активі балансу.

Аналогічна ситуація з розділом IV пасиву балансу, який називається «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття». Безумовно, такі зобов'язання можуть виникати і їх треба показувати в звітності, але для чого створювати окремий розділ, якщо в пасиві балансу є два розділи, в яких наводиться інформація щодо зобов'язань. Це другий розділ пасиву «Довгострокові зобов'язання і забезпечення», та третій – «Поточні зобов'язання і забезпечення». Тому доцільно інформацію четвертого розділу пасиву балансу показати окремими рядками в другому розділі пасиву, якщо це довгострокові зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, та в третьому розділі пасиву балансу, якщо ці зобов'язання поточні, тобто повинні бути погашені упродовж дванадцяти місяців з дати балансу.

В даному дослідженні буде використовуватися інформація, яка наводиться в другому розділі активу балансу, тобто це інформація про запаси, дебіторську заборгованість, поточні

фінансові інвестиції, гроші, витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи. Слід звернути увагу на те, що згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», дебіторська заборгованість в балансі показується за чистою реалізаційною вартістю, тобто сумою поточної заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів [10].

В П(С)БО 10 і в міжнародних стандартах визначено рекомендації щодо порядку розрахунку суми резервів під дебіторську заборгованість. Суттєво збільшується інформативність фінансової звітності за рахунок розкриття інформації про дебіторську заборгованість у примітках до фінансової звітності. Згідно з вимогами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

– перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;

– перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості;

– склад і суми статті балансу «Інша дебіторська заборгованість»;

– метод визначення величини резерву сумнівних боргів;

– сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

– залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання у звітному році [10].

В Міжнародних стандартах немає окремого стандарту, що стосується дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість відноситься до фінансових інструментів, тому питання подання у фінансовій звітності інформації щодо

дебіторської заборгованості розглядаються в МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

В складі оборотних активів є запаси. Вони включають виробничі запаси (запаси матеріалів, сировини, палива, тощо), незавершене виробництво, готову продукція на складі. Інформація щодо запасів наводиться в ф-1 «Баланс». Порядок подання інформації щодо запасів у фінансовій звітності регламентується П(С)БО 9 «Запаси» [11] і МСБО 2 «Запаси» [12].

Згідно з МСБО 2 запаси – це активи, які:

а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;

б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або

в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [12].

Запаси на дату складання фінансової звітності оцінюються за найменшою з двох величин: собівартістю чи чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації в МСБО 2 «Запаси» визначається таким чином: «це попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати необхідні для здійснення продажу» [12].

Визначення запасів, їх оцінка на звітну дату та чиста вартість реалізації за своїм змістом подані однаково як в українських, так і міжнародних стандартах. Але у вимогах до розкриття інформації в примітках до фінансової звітності є деякі відмінності.

Наведемо ці вимоги:

1) згідно з ПСБО 9 «Запаси» у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

– методи оцінки запасів;

– балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;

– балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;

– балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;

– суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 П(С)БО 9 [11];

2) згідно з МСБО 2 у фінансовій звітності слід розкривати:

– облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

– загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;

– балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;

– суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;

– суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду згідно з параграфом 34 МСБО 2;

– суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду згідно з параграфом 34 МСБО 2;

– обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів згідно з параграфом 34 МСБО 2;

– балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань [12].

Таким чином, примітки дозволяють отримати додаткову інформацію про запаси при оцінці ефективності використання оборотних активів.

Дуже важливу роль при оцінці ефективності використання оборотних активів відіграє аналіз грошових потоків. Досить яскраво значення грошей в складній системі бізнесу описав професор Савчук В. П., який розглядає систему тотального управління грошима: «…при конкуренції гроші дають перевагу. Компанії з великими грошима можуть розорити своїх конкурентів, збільшити тим самим частку на ринку і одночасно

скоротити операційні витрати. Це можна зробити, наприклад, шляхом тимчасового зниження цін. При наявності достатнього пулу грошових коштів у компанії, тимчасове скорочення цін не призведе до великих збитків. У той же час так можна досягти збільшення обсягів продажів» [13].

З метою оцінки ефективності управління грошовими потоками використовують інформацію, наведену у ф.-3 «Звіт про рух грошових коштів». Вимоги до надання інформації про рух грошових коштів наведені в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [14]. Окремого стандарту, який стосується «Звіту про рух грошових коштів» в Україні немає. В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» є пункт 10, де вказано «У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

– склад грошових коштів

– склад статей Звіту про рух грошових коштів: «Інші надходження», «Інші платежі» та «Інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків» [14]

Крім цього у додатках до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведена форма Звіту про рух грошових коштів, який складається за прямим і непрямим методами. Відсутність національного стандарту, що стосується звіту про рух грошових коштів заповнили Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України 28.03.2013р. № 433, де четвертий розділ присвячений змісту статей звіту про рух грошових коштів. В цих методичних вказівках розписана кожна стаття звіту і що в ній відображається при складанні звіту за прямим і непрямим методами [9].

Поступлення і виплати грошових коштів протягом звітного періоду класифікуються в Звіті про рух грошових коштів за трьома видами діяльності – операційній, інвестиційній і фінансовій.

Визначення цих видів діяльності подано в МСБО 7:

– Операційна діяльність – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою.

– Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

– Фінансова діяльність – це діяльність, що спричиняє зміни розміру і складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання [14].

Грошові потоки, класифіковані за видами діяльності, представлені в табл. 3.4.5.

Таблиця 3.4.5

Класифікація основних грошових потоків за видами діяльності*

Вид діяльності	Поступлення грошових коштів	Відтік грошових коштів
Операційна	виручка від реалізації товарів, робіт, послуг	витрати грошей на забезпечення операційної діяльності: на сировину, матеріали, заробітну плату і пов'язані з нею податки, оплата різного роду послуг
Інвестиційна	виручка від реалізації необоротних активів, в тому числі фінансових інвестицій	витрати грошей на придбання необоротних активів у тому числі фінансових інвестицій
Фінансова	виручка від реалізації своїх акцій, облігацій, отримання кредитів	витрата грошей на викуп своїх акцій, облігацій, погашення кредиту

** Джерело: [14].*

Звіт про рух грошових коштів надає користувачам фінансової звітності можливість оцінити здатність підприємства генерувати кошти та їх еквіваленти. Будь-якому підприємству потрібні гроші для:

- ведення своїх операцій;
- погашення зобов'язань;
- виплати доходів своїм інвесторам тощо.

Цінність цього звіту в тому, що він допомагає користувачам оцінити ліквідність, платоспроможність і фінансову стійкість підприємства. Ліквідність – це властивість перетворюватись в гроші, платоспроможність – це здатність підприємства погашати свої борги в установлений термін. Фінансова стійкість – це властивість підприємства реагувати і адаптуватися до небажаного фінансового стану та неочікуваних потреб і можливостей. І хоча чистий прибуток – це критерій виміру успіху або неуспіху компанії, грошові кошти – це «життєві соки» компанії. Без грошових коштів компанія не виживає. Особливо це стосується малих і середніх підприємств, якщо підприємство не здатне генерувати грошові потоки, воно може бути банкрутом, незважаючи на рентабельність його діяльності. Особливо Звіт про рух грошових коштів цікавить кредиторів, причому головним моментом є наявність грошових потоків від операційної діяльності. Якщо підприємство має незначний, а ще гірше від'ємний потік від операційної діяльності, то компанія, як правило, не має достатньо грошових коштів, тому повинна брати кредит або іншим шляхом шукати можливість отримати грошові кошти.

При складанні «Звіту про рух грошових коштів» прямий і непрямий метод використовується тільки для першої частини Звіту – тобто для операційної діяльності. Для фінансової і інвестиційної діяльності завжди використовується тільки прямий метод. Зміст прямого методу: послідовно розраховуються поступлення і виплати від операційної діяльності. Різниця між ними складає чисте надходження або чистий видаток грошових коштів від операційної діяльності.

При використанні непрямого методу розрахунок починається з суми чистого прибутку, який потім коригується на негрошові потоки, наприклад, амортизацію, на зміну негрошових статей оборотних активів і короткострокових заборгованостей та на ті статті, які відображаються в інвестиційній діяльності, наприклад прибуток від реалізації основних засобів.

Ці два методи дають різну інформацію. Якщо прямий метод показує за рахунок чого прийшли гроші і куди пішли, то при непрямому методі бачимо, де осіли (затрималися) гроші: в дебіторської заборгованості, використані на погашення кредиторів тощо. На підставі цього звіту разом з даними, наведеними в Балансі і Звіті про фінансові результати, отримують дуже корисну інформацію щодо ефективності використання оборотних активів.

Отже, основою для оцінки ефективності використання оборотних активів є інформація, яка подається у фінансовій звітності: ф-1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф-2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», ф-3 «Звіт про рух грошових коштів» та примітки (розкриття) до цих звітів. Аналіз змісту ф-1 «Баланс» показав: недоцільно виокремлювати в самостійний розділ активу балансу розділ III «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття». Це повинна бути окрема стаття в розділі II Балансу. Вважаємо, що недоцільно виокремлювати в розділ IV пасиву Балансу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утриманими для продажу, та групами вибуття». Цю інформацію слід подавати в розділі II Пасиву Балансу по довгострокових зобов'язанням та в розділі III – за поточними зобов'язаннями.

Інформація звіту ф-3 «Звіт про рух грошових коштів» дає можливість оцінити здатність генерувати грошові потоки, що є дуже важливим показником життєвої здатності підприємства. Інформація, яка надається під назвою «інша» («інша дебіторська заборгованість», «інші активи», інші надходження тощо), не повинна перевищувати 10% аналізованого явища і обов'язково повинна додатково розкриватися примітках до фінансової звітності, інакше інформація має невизначений характер тому не може бути використана в аналізі і висновках.

Література:

1. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними стандартами: навчальний посібник. К.: НУХТ, 2012. 335 с.

2. Економічна інформація. Енциклопедія сучасної України: веб-сайт. URL: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=18772 (дата звернення 11.05.2019).

3. Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення: Постанова КМУ від 12.12.1994 р. № 827. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/827-94-%D0%BF (дата звернення 12.05.2019).

4. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF (дата звернення 12.05.2019).

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.2019 р. № 996-XIV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 12.05.2019).

6. Господарський кодекс України: Закон, Кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення 12.05.2019).

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон від 16.07.1999 р. № 996-XIV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 12.05.2019).

8. Концептуальна основа фінансової звітності: Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010 р. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 12.05.2019).

9. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://www.minfin.gov.ua/ control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533 (дата звернення 12.05.2019).

10. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»: затв. наказом М-ва фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99 (дата звернення 12.05.2019).

11. П(С)БО 9 «Запаси»: затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99 (дата звернення 12.05.2019).

12. МСБО 2 «Запаси»: затв. наказом М-ва фінансів України від 01.01.2012 р. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення 12.05.2019).

13. Савчук В. П. Тотальне управління грошима. Econ.in.ua: веб-сайт. URL: http://ekon.in.ua/totalene-upravlinnya-groshima.html (дата звернення 12.05.2019).

14. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»: затв. наказом М-ва фінансів України від 01.01.2012 р. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019 (дата звернення 12.05.2019).

© В.К. Орлова, С.М. Кафка, О.С. Степанюк

Озеран В. О., Бурдик О. Ю.

3.5. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ДОХОДІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПАСАЖИРСЬКОГО АВТОТРАНСПОРТУ

Формування та облік доходів на автотранспортних підприємствах має важливе значення, так як від цього залежить правильність формування фінансового результату і відображення його в обліку, що характеризує прибутковість діяльності підприємства. Саме по собі визначення фінансового результату – це вже чітке констатування факту діяльності автотранспортного підприємства: прибуткове воно чи понесло збиток. Проте, відображення в обліку доходів та фінансових результатів дає можливість зрозуміти наскільки ефективно працювало підприємство у звітному періоді. При цьому, виникає можливість порівняння результатів діяльності звітного періоду з минулими періодами та визначати, як негативні, так і позитивні відхилення. Тобто, виникає можливість прослідкувати динаміку діяльності підприємства в розрізі років, проте причинно-наслідковий зв'язок ситуації, що склалася, залишається невідомим. Формування доходів та, відповідно, фінансових результатів в автотранспортному підприємстві дає можливість поетапно проаналізувати всі складові доходів і, звичайно, витрат діяльності, визначивши таким чином на якому етапі діяльності виник відповідний збій.

Відомо, що фінансові результати формуються в результаті зіставлення доходів і витрат, а прибутковість залежить від того, на яку величину доходи домінують над витратами. Отже, від раціонально побудованої методики формування та обліку доходів на автотранспортних підприємствах залежить кінцевий фінансовий результат.

Вагомий внесок у дослідження проблеми формування та обліку доходів і фінансових результатів зробили такі вітчизняні

науковці, як Атамас П. Й., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Верховський І. А., Голов С. Ф., Даньків Й.Я., Завгородній В. П., Коваленко Я. А., Сопко В. В., Ткаченко Н. М., Чебанова Н. В. та інші. Однак, методика формування та обліку доходів як основного елементу процесу формування фінансових результатів розглядалася ними узагальнено. Тому, як показало проведене дослідження, дане питання на автотранспортних підприємствах у даний час потребує більш поглибленого вивчення із врахуванням специфіки їх діяльності.

Метою статті є дослідження процесу формування та обліку доходів як основного елементу у визначенні фінансових результатів підприємств, що здійснюють пасажирські автоперевезення.

Важливу роль в економіці країни відіграє автомобільний транспорт. Згідно із Законом України «Про автомобільний транспорт» «Автомобільний транспорт – галузь транспорту, яка забезпечує задоволення потреб населення та суспільного виробництва у перевезеннях пасажирів та вантажів автомобільними транспортними засобами» [1]. Виробнича діяльність підприємств автомобільного транспорту загального користування досить різноманітна. Вони виконують основний обсяг перевезень на внутрішньоміських, внутрішньообласних, міжміських та міжнародних магістралях.

Розвиток пасажирського автомобільного транспорту є необхідним, оскільки є одним з основних перевізників пасажирів. Так, за звітний 2017 рік пасажирообіг автомобільним транспортом становить 38% від всіх видів транспорту. У той же час перевезення пасажирів тролейбусами становить 6%, трамваями – 3% [2]. Галузевою особливістю автомобільного транспорту є те, що саме він є зв'язуючою складовою транспортної системи, об'єднуючи маршрути залізничного, повітряного, річкового та морського транспорту.

За формою власності автотранспортні підприємства (АТП) поділяються на державні, зі змішаною формою власності та при-

ватні. За цих умов важливе значення на підприємствах автотранспорту має належна організація обліку. Якщо відповідно до діючого Плану рахунків для обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, грошових коштів та інших об'єктів обліку наводиться майже однакова, характерна для всіх галузей України методика, то в обліку витрат і доходів, пов'язаних з автомобільними перевезеннями, є певна специфіка [13], яка, на наш погляд, до цього часу повністю не розкрита.

Діяльність автотранспортного підприємства спрямована на одержання доходу. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [3].

За результатами нашого дослідження автотранспортні підприємства отримують понад 95% доходів від пасажирських перевезень. Тому саме від методологічно правильної побудови обліку пасажирських перевезень залежить рентабельність підприємств досліджуваної галузі. Дохід від пасажирських перевезень становить грошова виручка, отримана за послуги з перевезень від пасажирів.

Для збільшення доходів автотранспортних підприємств, що здійснюють пасажирські перевезення, особливої актуальності набуває вирішення низки проблем, починаючи від державного контролю ліцензування перевізників та врегулювання питань пільгових перевезень до покращення автопарку. Вирішення таких питань сприятиме розвитку автотранспортної галузі, що здійснює перевезення пасажирів. У даний час проводиться реформування транспортної інфраструктури України, завдяки якій впроваджується ряд інноваційних змін, зокрема: створюється електронна система «Кабінет перевізника», яка дає можливість перевіряти наявність ліцензії на перевезення та отримувати необхідні адміністративні послуги в електронному вигляді. У

кількох містах України впроваджено систему автоматизованої оплати проїзду та вжито заходи щодо забезпечення вільної конкуренції між учасниками автотранспортного ринку [4]. Також, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту планується значне оновлення автопарку, обладнаного для осіб з інвалідністю [5].

Згідно із Законом України «Про автомобільний транспорт» на автобусному маршруті загального користування перевезення пасажирів може здійснюватися у таких режимах: звичайний, експресний та маршрутне таксі.

При звичайному режимі руху перевезення пасажирів здійснюються автобусами з дотриманням усіх зупинок, які передбачені розкладом руху на маршруті загального користування. Експресний режим руху – передбачає перевезення пасажирів у звичайному режимі руху на маршруті загального користування, але кількість зупинок за розкладом руху не має перевищувати 25% від кількості зупинок звичайного режиму руху. Перевезення пасажирів у режимі маршрутного таксі передбачає перевезення згідно з розкладом руху автобусного маршруту загального користування із здійсненням зупинок за вимогою пасажирів.

З метою покращення транспортного зв'язку у нічний час з місць з великим пасажирооборотом здійснюється перевезення пасажирів нічними автобусами за спеціальними маршрутами. Такий режим руху, як правило, проходить вздовж основних доріг та центрів особливого значення (залізничних, річних та морських вокзалів, автовокзалів, аеропортів).

У розвитку автотранспортного перевезення пасажирів важливу роль відіграє тарифна політика, яка забезпечує, в першу чергу, баланс між оплатою за пасажирські перевезення та обсягом витрат на надання цих перевезень. Вартість перевезення пасажира на автобусних маршрутах загального користування у міському

сполученні називають тарифом. Розрахунок тарифів на послуги перевезень автобусним транспортом міського сполучення здійснюється відповідно до Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту, затвердженої наказом Міністерства транспорту та зв'язку України [6].

Згідно з даною методикою тарифи на послуги з перевезення пасажирів на міських автобусних маршрутах загального користування, які здійснюються у звичайному режимі руху, розраховуються за формулою 3.5.1.:

$$T_м = \frac{(S_п + П_п) - Д_і}{Q_п}, \text{ грн./пас.} \qquad (3.5.1)$$

де: $T_м$ – тарифи на послуги з перевезення пасажирів на міських автобусних маршрутах загального користування, які здійснюються у звичайному режимі руху;

$S_п$ – планова річна собівартість послуг, грн;

$П_п$ – плановий річний прибуток від надання Послуг, грн;

$Q_п$ – запланований річний обсяг перевезень пасажирів, пас. (обґрунтовується перевізником на підставі фактичних показників роботи або встановлюється за результатами обстеження пасажиропотоків);

$Д_і$ – планові річні чисті доходи від інших видів діяльності, які пов'язані із наданням послуг.

Із наведеної формули видно, що однією зі складових визначення вартості тарифу є залежність загального обсягу роботи автотранспорту та загальної кількості пасажирів, перевезених за цей же період з урахуванням кількості пасажирів пільгових категорій.

Тарифи на послуги з перевезення пасажирів на міських автобусних маршрутах загального користування, які здійснюються у режимах експресного та маршрутного таксі, розраховуються за формулою 3.5.2:

$$T_м = \frac{S_п + П_п}{Q_п}, \text{ грн./пас.} \quad (3.5.2)$$

де: $T_м$ – тарифи на послуги з перевезення пасажирів на міських автобусних маршрутах загального користування, які здійснюються у режимах експресного та маршрутного таксі;

$S_п$ – планова собівартість послуг на маршруті на рік, грн;

$П_п$ – плановий прибуток на маршруті на рік, грн;

$Q_п$ – запланований на рік обсяг перевезень пасажирів на маршруті, пас. (обґрунтовується Перевізником на підставі фактичних показників роботи або встановлюється за результатами обстеження пасажиропотоків) [6].

Тариф на перевезення багажу автобусами у міському сполученні встановлюється на рівні тарифу на перевезення одного пасажира. Квитки на проїзд пасажирів і перевезення багажу на маршрутах загального користування відповідно до Закону України «Про автомобільний транспорт» [1] повинні бути встановленої форми. Конкретизує типові форми квитків Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Типових форм квитків на проїзд пасажирів і перевезення багажу на маршрутах загального користування» [7]:

1.1. Типові форми квитків на проїзд пасажирів на маршрутах загального користування:

1.1.1) міжміських – тип I, тип II, тип III, тип IV – для проїзду в автобусах загального типу; розмір квитків – 80 х 200 мм; колір квитків: тип I – блакитний, тип II – рожевий, тип III – жовтий, тип IV – салатовий;

1.1.2) міжміських та міжнародних – тип ММ-I – для проїзду в автобусах загального типу; розмір квитка – 210 х 95 мм;

1.1.3) приміських – тип ПА-I, тип ПА-II, тип ПА-III; розмір квитків: типи ПА-I, ПА-II – 25 х 55 мм, тип ПА-III – 160 х 80 мм;

1.1.4) міських – тип МА-I, тип МА-II; тип МА-III; розмір

квитків: тип МА-І – 30 х 50 мм, тип МА-ІІ – 25 х 30 мм, тип МА-ІІІ – 85 х 50 мм.

1.2. Типові форми квитків на перевезення багажу на маршрутах загального користування:

1.2.1) міжміських – тип КБ-І; розмір квитка 80 х 150 мм;

1.2.2) приміських – тип КБ-ІІ; розмір квитка 25 х 40 мм.

1.3. Типові форми квитків на проїзд пасажирів і перевезення багажу автомобільним транспортом на міжміських і приміських маршрутах для реалізації автостанціями.

У даному документі також зазначено, що вартість проїзду за розрахунками пасажирських перевізників, інформація про перевізника, страховика та страхову суму вносяться у квитки друкованим способом. Тарифна вартість (для приміських та міжміських маршрутів) установлюється шляхом множення покілометрового тарифу на відстань від початку маршруту до середини тарифної зони [7].

Відповідно до Закону України «Про страхування» [8] перевезення пасажирів автомобільним транспортом на приміських, міжміських, міжобласних та міжнародних маршрутах підлягає обов'язковому особистому страхуванню від нещасних випадків на транспорті. Обов'язкове особисте страхування не передбачено лише для пасажирів автомобільного транспорту на внутрішньоміських маршрутах. У решті випадків сума страхового платежу утримується з пасажира транспортною організацією разом із вартістю проїзду (сума страхового платежу включається у вартість квитка). Розмір страхового платежу визначено «Положенням про обов'язкове особисте страхування від нещасних випадків на транспорті» [9].

Важливо, що перевезення пасажирів у звичайному режимі для автотранспортного підприємства є менш дохідним, порівняно з іншими режимами перевезень. І основна проблема полягає в тому, що не всі користувачі пасажирських перевезень у звичайному режимі руху є платниками за дану послугу. Значна час-

тина пасажирів відноситься до іншої, окремої категорії громадян – користувачів пільгового проїзду. На сьогоднішній день затверджено чотири основні категорії громадян, які мають право безоплатного проїзду у громадському наземному транспорті: ветерани війни, громадяни, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, особи з інвалідністю та інші категорії громадян, до яких входять пенсіонери за віком, діти-сироти та діти з багатодітних сімей, діти до 6 років та реабілітовані громадяни [10].

Пільговий проїзд відшкодовується згідно з Порядком компенсації витрат автомобільним перевізникам, які здійснюють перевезення пасажирів, що мають право на пільговий проїзд на міських маршрутах загального користування. Зазначений порядок визначає механізм здійснення компенсаційних виплат перевізникам за рахунок та в межах коштів міського бюджету, передбачених на зазначені цілі. Повний перелік громадян пільгових категорій, що мають право на безоплатний проїзд наведено у табл. 3.5.1.

Таблиця 3.5.1

Перелік категорій громадян, яким відповідно до нормативно-правових актів України надається право безоплатного проїзду у громадському наземному транспорті у 2019 р.

Категорія громадян, яким надана пільга	Вид документа, що дає право на безоплатний проїзд	Назва нормативно-правового акту	Пункт, частина, стаття
1	2	3	4
І. Ветерани війни			
1. Учасники бойо-вих дій та особи, прирівняні до них (в т.ч. АТО)	Посвідчення учасника бойових дій	Закон України від 22.10.1993 № 3551-XII «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	п.7, ч.1, ст.12
2. Особи з інвалідні-стю війни та особи, які прирівняні до них	Посвідчення інваліда війни		п.7, ч.1, ст.13
3. Особа, яка супро-воджує особу з інва-лідністю внаслідок війни І групи	Посвідчення інваліда війни І групи, якого супроводжує одна особа		п.7, ч.1, ст.13

Провдовження табл. 3.5.1

1	2	3	4
4. Особи, на яких поширюється дія Угоди про взаємне визнання прав на пільговий проїзд для осіб з інвалідністю та учасників Великої вітчизняної війни, а також осіб,прирівняних до них	Посвідчення, що вказані в п. 1-3 у т.ч. й посвідчення, видані відповідними органами СРСР, союзних республік, які існували на його території, за зразками, що діяли до 01.01.1992 року	Угода про взаємне визнання прав на пільговий проїзд для інвалідів та учасників Великої вітчизняної війни, а також осіб, прирівняних до них від 12.03.1993 (Угода країн СНД)	Додаток 3 до Угоди
II. Громадяни, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи			
5. Громадяни, віднесені до категорії 1	Посвідчення особи, яка постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи (категорія 1 серія А (з вкладкою))	Закон України від 28.02.1991 №796-XII «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» та змінами до нього	п.15, ч.1, ст.20
6. Громадяни-учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, які належать до категорії 2	Посвідчення учасни-ка ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС зі штампом червоного кольору «Перереєстровано» (категорія 2 серія А)		п.9, ч.1, ст.21
7. Діти, яким встановлено інвалідність, пов'язану з Чорнобильською катастрофою	Посвідчення дитини, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи серія Д (з вкладкою до посвідчення)		ст. 30
III. Особи з інвалідністю			
8. Особи з інвалідністю I, II, III групи	Пенсійне посвідчення Посвідчення, що підтверджує призначення	Постанова КМУ «Про поширення чинності постанови КМУ від 17.05.93.№354» від 16.08.94. №555	п.1
9. Особи з інвалідністю по зору I-II груп	соціальної допомоги	Постанова Ради Міністрів СРСР від 09.03. 54 №399 Закон України «Про основи соціальної захи-щеності осіб з інвалідністю в Україні»	п.1
10. Дитина з інвалідністю		Закон України від 21.03. 1991 № 875-XII «Про основи соціаль-ної захищеності осіб з інвалідністю в Україні»	ч. 2, ст. 381,
11. Особа, яка супроводжує особу з інвалідністю I групи або дитину з інвалідністю	Один супроводжуючий		

Провдовження табл. 3.5.1

1	2	3	4
12. Пенсіонери за віком	Пенсійне посвідчення	Постанова КМУ «Про безплатний проїзд пенсіонерів на транспорті загального користування» від 17.05.93 №354	п. 1
13. Військовослужбовці, які стали особами з інвалідністю внаслідок бойових дій, учасники бойових дій та прирівняні до них особи, батьки військовослужбовців, які загинули чи померли або пропали безвісті під час проходження військової служби	Пенсійне посвідчення з відміткою «Інвалід армії». Посвідчення інваліда війни. Посвідчення учасника бойових дій. Посвідчення члена сім'ї загиблого.	Закон України від 20.12.1991 №2011-XII «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей»	ч.4, ст.14
IV. Інші категорії громадян			
14. Ветерани: військової служби, органів внутрішніх справ, податкової міліції, державної пожежної охорони, Державної кримінально-виконавчої служби України, служби цивільного захисту, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України	Посвідчення ветерана: військової служби, органів внутрішніх справ, податкової міліції, державної пожежної охорони, Державної кримінально-виконавчої служби України, служби цивільного захисту, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України або пенсійне посвідчення з відповідною відміткою	Закон України від 24.03.1998 № 203/98 «Про статус ветеранів військової служби, ветеранів органів внутрішніх справ і деяких інших осіб та їх соціальний захист»	п.11 ст.6
15. Діти-сироти і діти, позбавлені батьківського піклування, що виховуються або навчаються у навчально-виховних та навчальних закладах	Єдиний квиток	Постанова КМУ від 05.04.1994 № 226 «Про поліпшення ви-ховання, навчання, соціального захисту та матеріального забе-зпечення дітей сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування»	п. 11

Закінчення табл. 3.5.1

1	2	3	4
16. Діти до 6 років (без зайняття окремого місця для сидіння)		Постанова КМУ від 18.02.97 №176 "Про затвердження Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту"	п.7, ст.159
17. Діти з багатодітних сімей	Посвідчення дитини з багатодітної сім'ї	Закон України від 26.04.2001 № 2402-III «Про охорону дитинства»	п.4, ч. 6, ст. 13
18. Реабілітовані громадяни	Посвідчення реабілітованого	Закон України від 17.04.1991 № 962- XII «Про реабілітацію жертв політичних репресій на Україні»	п.11, ст.6
19. Постраждалі учасники Революції Гідності	Посвідчення «Постраждалий учасник Революції Гідності»	Закон України від 14.11.2017 № 2203-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	п.7, ч.1, ст.12
19.1 Постраждалі учасники Революції гідності	В період до видачі відповідного посвідчення пільги надаються на підставі довідки, виданої структурними підрозділами соціального захисту.		Розділ II, прикінцеві положення

Перевезення пільгової категорії пасажирів відшкодовується частково, оскільки дане відшкодування залежить не лише від меж асигнувань відповідної статті місцевого бюджету, але й від відносної, умовної кількості перевезених пільговиків. На нашу думку, необхідне чітке визначення кількості перевезень пільгових категорій пасажирів на всіх маршрутах міських перевезень. Оскільки на сьогоднішній день кількість пільговиків визначається згідно з актом обстеження пасажиропотоку на міському маршруті звичайного режиму із визначенням коефіцієнту співвідношення пільгових і платних пасажирів, що є доволі умовним і малоінформативним.

З метою чіткого обліку пасажирів пільгових категорій дуже

важливим є впровадження автоматизованої системи оплати проїзду у громадському транспорті [11]. Особи пільгових категорій, зареєстровані в Єдиному державному автоматизованому реєстрі осіб, які мають право на пільгу, отримуватимуть з Центру обслуговування пасажирів е-квитки. Введення в експлуатацію зазначених квитків необхідне для вирішення ще однієї проблеми – невидачі водієм автобуса квитків для проїзду пасажирам, що призводить до заниження виручки автотранспортного підприємства. До того ж, неможливе ведення чіткого обліку пасажиропотоку певного напрямку.

Відсутність елементарного сервісу оплати за проїзд також негативно впливає на користування міськими автобусами. Так, пасажири передаючи готівку під час руху транспорту порушують правила безпеки руху автобуса, відволікаючи водія не лише розрахунковими операціями, але й присутнє також виникнення конфліктів щодо неправильності проведення даних операцій. Оплата е-квитком спрощує розрахункову систему: пасажир через особистий кабінет має можливість його поповнити, а плату за проїзд здійснювати за допомогою спеціального пристрою для зчитування інформації – валідатора, встановленого у транспортному засобі. Завдяки даній системі обліковується сума коштів та кількість поїздок. Також валідатор, після здійснення зчитування е-картки, проводить плату за проїзд, що дозволятиме контролерам виявляти осіб, які не здійснили плату за проїзд, що сприятиме збільшення доходної частини автотранспортного підприємства. До того ж, пасажирам пропонується зекономити на проїзді, поповнюючи е-квиток на велику кількість поїздок, що є вигідним і для перевізника: можливість залучення великої частини доходу за майбутній проїзд вже у даному звітному періоді. Ще одним нововведенням за останні роки є можливість сплати за проїзд за допомогою штрих-кода (QR-код), який розпізнається смартфоном. На даний час QR-код застосовується лише в електротранспорті.

Однак, запровадження електронної плати за проїзд у міському транспорті вимагає значної суми коштів на якісні системи зчитування е-квитків та збільшення місць придбання даних квитків. Е-квиток потрібен також для створення системи обліку, необхідної для прийняття управлінських рішень: чіткий обсяг пасажиропотоку в розрізі напрямку, що сприятиме правильному формуванню маршрутної сітки, коригування інтервалу руху транспорту, достовірна сума доходу перевізника.

Якщо розглянути критерії визнання доходів, то вони залежать від шляхів їх отримання: доходи від реалізації готової продукції, товарів або виконаних робіт чи наданих послуг. І якщо перший вид доходів має чітке визначення, то питання зарахування доходів від наданих послуг стає доволі цікавим. Так, В.В.Сопко зазначив, що «визнання доходу від надання послуг має величезну різнобокість». Дана різнобокість, на думку вченого, «пов'язана зі ступенем завершеності операцій з наданих послуг на дату його визначення...» На нашу думку, для більш оперативного і чіткого визначення доходів від перевезення пасажирів автотранспортом доцільним є впровадження внутрішньогосподарського обліку та дотримання його умов (табл. 3.5.2).

Таблиця3.5.2

Умови для правильного формування доходів з точки зору внутрішньогосподарського обліку

Умови визначення доходу за В.В. Сопко [14]	Пропозиція автора з визначення доходу і витрат з використанням внутрішньогосподарської звітності
1. Можливість достовірної оцінки доходу	1. Звіт про кількість виручки за звітний період (зміна, день)
2. Ймовірність отримання підприємством економічних вигод	2. Зведення даних доходних та витратних статей
3. Можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу	3. Звіт про фактичну кількість перевезених пасажирів за звітний період (зміну, день)
4. Можливість достовірної оцінки затрат, здійснення для надання послуг	4. Звіт про собівартість перевезень (за зміну, день)

Важливе значення має також організація синтетичного обліку доходів автотранспортного підприємства. Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку дохід від пасажирських перевезень в бухгалтерії рекомендовано обліковувати на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». На нашу думку, для більш чіткої картини і більшої аналітичності доцільно організувати облік доходу від пасажирських перевезень за кожним режимом перевезення у розрізі таких аналітичних рахунків (субрахунків другого порядку): 7031 «Дохід від перевезень пасажирів у звичайному режимі руху», 7032 «Дохід від перевезень пасажирів у експресному режимі руху», 7033 «Дохід від перевезень пасажирів нічними автобусами».

Процес формування доходу автотранспортним підприємством відображають на рахунках бухгалтерського обліку записами, наведеними у табл. 3.5.3.

Таблиця 3.5.3

Господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку руху проїзних квитків та отримання доходу від їх реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оплачено рахунок постачальника за бланки пасажирських квитків	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ у сумі передоплати	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3.	Одержано квитки на склад підприємства: - купівельна вартість без ПДВ - сума податкового кредиту з ПДВ - номінальна вартість (у за балансовому обліку)	209 «Інші матеріали» 644 «Податковий кредит» 081 «Бланки квитків на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» —
4.	Видано квитки зі складу у квиткову касу для підготовки до реалізації: - за закупівельною вартістю - за номінальною вартістю (у за балансовому обліку)	949 «Інші витрати операційної діяльності» 082 «Бланки квитків у касі»	209 «Інші матеріали» 081«Бланки квитків на складі»

Продовження табл. 3.5.3

1	2	3	4
5.	Видані квитки підзвіт водіям для реалізації (у за балансовому обліку)	083 «Бланки квитків у підзвіті водіїв (кондукторів)»	082 «Бланки квитків у касі»
6.	До каси підприємства надійшла виручка від реалізації квитків (за надані послуги з перевезення пасажирів)	301 «Готівка в національній валюті» 301 «Готівка в національній валюті» 301 «Готівка в національній валюті»	7031 «Дохід від перевезень пасажирів у звичайному режимі руху», 7032 «Дохід від перевезень пасажирів у експресному режимі руху», 7033 «Дохід від перевезень пасажирів нічними автобусами»
7.	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у вартості реалізованих квитків	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»
8.	Списано собівартість реалізованих квитків з підзвіту осіб, відповідальних за їх реалізацію	—	083 «Бланки квитків у підзвіті водіїв (кондукторів)»
9.	Повернено в касу підприємства залишок нереалізованих квитків: - придатних до реалізації - таких, що підлягають знищенню	082 «Бланки квитків у касі» 084 «Бланки нереалізованих квитків, що підлягають знищенню»	083 «Бланки квитків у підзвіті водіїв (кондукторів)» 083 «Бланки квитків у підзвіті водіїв (кондукторів)»
10.	Списано квитки за актом про знищення	—	084 «Бланки нереалізованих квитків, що підлягають знищенню»
11.	Здано виторг від реалізації квитків у банк	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	301 «Готівка в національній валюті»

Певну специфіку у формуванні доходу від надання послуг з перевезення пасажирів має відображення отриманих сум компенсацій з місцевого бюджету. Отримані суми, згідно з методикою Мінфіну України відображають у бухгалтерському обліку на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». Для обліку розрахунків з бюджетом за нарахованими відшкодуваннями проф. П. Й. Атамас пропонує

використовувати субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» [12]. З його пропозицією ми погоджуємося та цілком підтримуємо. Отже, процес відображення господарських операцій, пов'язаних з отриманням з місцевого бюджету та списанням сум компенсацій автотранспортним підприємством необхідно відображати на рахунках бухгалтерського обліку записами, наведеними у табл. 3.5.4.

Таблиця 3.5.4

Господарські операції та кореспонденція рахунків з відображення в обліку отриманих сум компенсацій з місцевого бюджету та їх списання на доходи підприємства

з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано суму компенсації за перевезення пільгових категорій пасажирів:	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі нарахованого відшкодування	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	643 «Податкові зобов'язання»
3.	Визначено суму заборгованості бюджету за нарахованими відшкодуваннями	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
4.	Надійшло на поточний рахунок відшкодування з бюджету за перевезення пільгових категорій пасажирів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
5.	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі одержаного відшкодування	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
6.	Списано дохід від реалізації робіт і послуг на фінансовий результат	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»

Розпорядник коштів місячні бюджетні призначення визначає шляхом ділення річної суми бюджетних призначень для проведення компенсаційних виплат за пільгові перевезення на 12 місяців. Такі виплати відіграють важливу роль у забезпеченні доходності автотранспортного підприємства, оскільки несвоє-

часна компенсація автоперевізникам пільгового проїзду громадян місцевим бюджетом призводить до нестачі грошових коштів, а значить до унеможливлення своєчасної виплати заробітної плати, сплати необхідних податків, виділення коштів на оновлення основних засобів, придбання запасів та інших витрат, які є необхідними для ефективного функціонування суб'єкта господарювання.

З викладеного вище видно, що діяльність автотранспортного підприємства є доволі специфічною, яка суттєво впливає на методику формування та обліку доходів, як основного елемента при визначенні фінансових результатів. Так, збільшення доходів автотранспортного підприємства сприятиме його розвитку, даватиме можливість оновлювати автопарк та покращувати сервіс перевезення пасажирів, а покращення аналітичності – введення субрахунку за кожним режимом руху пасажирів, – є важливим не лише для ведення бухгалтерському обліку на підприємстві, а й необхідним для прийняття управлінських рішень. Враховуючи те, що джерелом доходів є не лише виручка від перевезення пасажирів, а й компенсація за безоплатні перевезення за рахунок місцевого бюджету, то в автогосподарствах, поряд з бухгалтерським, доцільно впроваджувати також внутрішньогосподарський оперативний облік, який дасть можливість точніше визначати кількість перевезень пільгових категорій пасажирів на всіх маршрутах міських перевезень та повноту їх відшкодування. Для цього необхідно запровадити автоматизовану систему обліку плати за проїзд, так як повна компенсація кількості пільгових перевезень дасть можливість автотранспортним підприємствам уникнути збитковості. До того ж, чітка картина пасажирообороту необхідна для складання графіків руху автотранспорту, уникаючи збитковості маршрутів, що також дасть можливість більш чітко обґрунтовувати вартість проїзду.

Література:

1. Закон України «Про автомобільний транспорт» від 23.02.2006 р. № 3492-IV зі змінами та доповненнями станом на 02.10.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14

2. Статистичні дані по галузі автомобільного транспорту – Міністерство інфраструктури України [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://mtu.gov.ua/content/statistichni-dani-po-galuzi-avtomobilnogo-transportu.html

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. №73 зі змінами та доповненнями станом на 31.05.2019 р.

4. Реформа інфраструктури. Кабінет міністрів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist/reformi/ekonomichne-zrostannya/reforma-infrastrukturi

5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту» від 07.02.2018 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/181-2018-%D0%BF

6. Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту» від 17.11.2009 р. № 1175 зі змінами та доповненнями станом на 08.01.2013 р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1146-09

7. Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України № 503 від 25.05.2006 р. «Про затвердження Типових форм квитків на проїзд пасажирів і перевезення багажу на маршрутах загального користування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1065-06

8. Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР зі змінами та доповненнями станом на 22.01.2016 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/ show/85/96-%D0%B2%D1%80

9. Положення про обов'язкове особисте страхування від нещасних випадків на транспорті, затверджене Постановою Кабінету міністрів України від 14.08.1996 р. № 959 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-96-%D0%BF

10. База знань контактного центру м. Києва 155. Пільги на проїзд у маршрутних таксі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://wiki.1551.gov.ua/pages/viewpage.action?pageId=13107277

11. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо впровадження автоматизованої системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті» 2017 р. №7-8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1812-19

12. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 392 с.

13. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / Й.Я. Даньків. –К.: Знання – Прес, 2003. – 206 с.

14. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В.В. Сопко. –К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

© В.О. Озеран, О.Ю. Бурдик

Жук В.М.

3.6. КАПІТАЛІЗАЦІЯ ЗЕМЕЛЬНОГО БАГАТСТВА УКРАЇНИ: ЗАВДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ

Міжнародний валютний фонд визнав Україну найбіднішою державою Європи. За світовим рейтингом номінального ВВП на душу населення Україна на 132 місці – на рівні здебільшого африканських країн [1]. Разом з тим, багатство світу має тенденцію до зростання, багато в чому за рахунок здорожчання природних ресурсів [2]. За багатством природних ресурсів Україна далеко випереджає більшість країн, проте вони не мають належного відображення в національному багатстві. І у перш за все тому, що це багатство не знаходить належного відображення у вітчизняній фінансовій і статистичній звітності. Відтак, оскільки обліково-економічна наука розглядає цю проблему з точки зору вартісного представлення економічного, природного, інвестиційного потенціалу України у системі фінансової і статистичної інформації, – це і є завданням нашої професії в питанні капіталізації національного багатства. Національне багатство країни у вартісному вираженні представляє її основний капітал, а збільшення вартості цього капіталу в балансі країни – його капіталізацію.

Це своєрідне представлення економічної цінності нагромадженого капіталу, що складається з тих чи інших активів. У нашому випадку, на рис. 3.6.1 демонструється економічна цінність земель сільськогосподарського призначення України, яка натепер у фінансовій звітності складає лише 150 млн дол. За певних зусиль Україна може її капіталізувати до 25 млрд дол., але, звичайно, ми вважаємо, що це для нас безцінне багатство і нам хочеться, щоб так вважав увесь світ, і щоб ця цінність складала десятки трильйонів доларів. Але світ живе не за нашими бажаннями. Він оцінює багатство за міжнародними стандартами, які своєю чергою розробляють представники успішних країн.

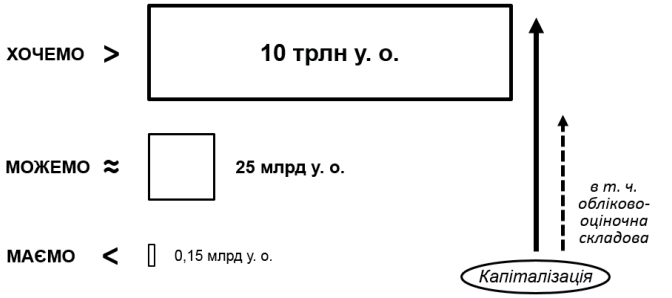


Рис. 3.6.1. Економічна цінність сільськогосподарських земель в глобальному світі

Як же нам капіталізувати землю за міжнародними принципами? Для початку потрібно розуміти, що явище капіталізації (рис. 3.6.2) не може відбуватись без задіяння того чи іншого потенціалу в економічному обороті та його відображення в національних рахунках.



Рис. 3.6.2. Обліково-оціночний аспект капіталізації національного багатства України

На глобальному «Саміті Ріо+20» наголошено, що оцінка й облік природного капіталу матимуть першочергове значення для забезпечення успішних змін на шляху до сталого розвитку

національної та світової економіки. Конкретні рекомендації саміту містять вимоги щодо розкриття інформації про вплив і реалізацію природного капіталу на економічний розвиток, вжиття нормативних та фінансових заходів, що сприяють оцінці природного капіталу [2].

Метою цього дослідження є розробка теоретико-прикладних механізмів обліково-оціночного забезпечення капіталізації земель сільськогосподарського призначення.

Раніше проведені дослідження з питань виявлення і капіталізації національного багатства знаходяться у сфері компетенції Уряду країни, а наукове забезпечення покладається на академічну науку. Серед провідних наукових установ – Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН, Інститут агроекології і економіки природокористування НААН, які концентрують увагу на виявленні національного багатства природничого характеру. Зокрема у 2015 році Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН вартість природного багатства України оцінив у 1,06 трлн. грн. При цьому 45% складає саме земельний капітал (473 181,3 млн. грн.) [2].

Разом з тим, завдання, які стоять перед цими установами, не розглядають питання представлення національного багатства на мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік та на мові статистики, яка представлена системою національних рахунків (далі – СНР). Це сфера відповідальності академічної облікової науки. Саме від обліково-оціночної науково-практичної результативності залежить офіційне представлення багатства підприємства, галузі чи в цілому країни в соціально-економічному просторі, в тому числі і світовому.

Питання оцінки земельних активів для постановки їх на баланси підприємств є в програмі наукових досліджень (далі – ПНД) відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» з 2010 року. Ми

займаємось капіталізацією підприємств, а з 2019 року і сільських територій. І, відтак, маємо можливість розглянути і питання капіталізації національного багатства загалом.

За цей час розроблено вагомий теоретичний базис:

- Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (прийнята на колегії Мінагрополітики) [4];
- Інституціональну теорію бухгалтерського обліку, основи якої удостоєні премії ім. М. І. Туган-Барановського НАН України [5];
- Фізіократичні засади обліку в аграрному секторі, які стали основою започаткування в Україні обліку сталого розвитку [6].

На прикладному рівні розроблені:

- рекомендації щодо обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення [7];
- посібники з обліково-аудиторського та обліково-оціночного забезпечення включення землі до економічного обороту [8, 9];
- методики капіталізації підприємств [10].

Разом з тим, невирішеною є проблема оцінки і відображення вартості землі саме в національному рахівництві.

Натепер для усіх нас є очевидним, що інформаційне представлення земель сільськогосподарського призначення в національному багатстві України є назрілою проблемою. Україна наділена родючими землями (рис. 3.6.3), що у поєднанні з гідротермічними умовами, природо-безпековим місцерозташуванням формує глобальну унікальність і привабливість цього національного багатства.

Але цього природно-ресурсного потенціалу нема ані в балансах підприємств, ані в балансі активів і пасивів країни. Перефразовуючи Теодора Рузвельта, можна сказати: що не відображається в балансі, то не цінується.

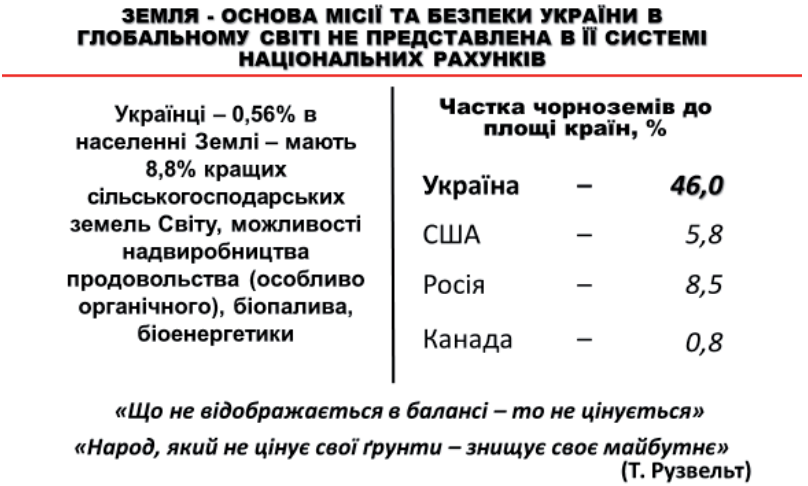


Рис. 3.6.3. Важливість включення вартості земель в систему національних рахунків

Чому ж Україна в економічному сенсі не поспішає з обліком, не цінує свою землю? Адже в Україні складання макроекономічної статистики здійснюється на основі міжнародного стандарту СНР (СНР 2008) та Європейської системи національних і регіональних рахунків (ESA 2010), які прийняті: Європейською комісією, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об'єднаних Націй, Світовим банком. Вони передбачають врахування земельного потенціалу у національному багатстві.

Ці системи на сьогодні є основою світової економічної статистики. Така статистика є міжнародно узгодженим стандартним набором рекомендацій щодо узагальнення показників економічної діяльності країни. Вона описує послідовний та інтегрований набір макроекономічних рахунків на основі узгоджених на міжнародному рівні концепцій, класифікацій та правил обліку. Українська статистика має бути

зіставна з міжнародною, тобто що ми покажемо в системі наших національних рахунків, те і буде представлено в інформаційних ресурсах міжнародних інституцій.

Але землі сільськогосподарського призначення – як актив, дотепер не представлені у складі національних рахунків України. За нашими розрахунками в сьогоднішніх ринкових цінах України не знаходить відображення, ні мало, ні багато, 25 млрд. дол. США таких активів. Якщо точніше 24,51 млрд дол. США – теперішній потенціал зростання суми національного багатства України (рис. 3.6.4.).

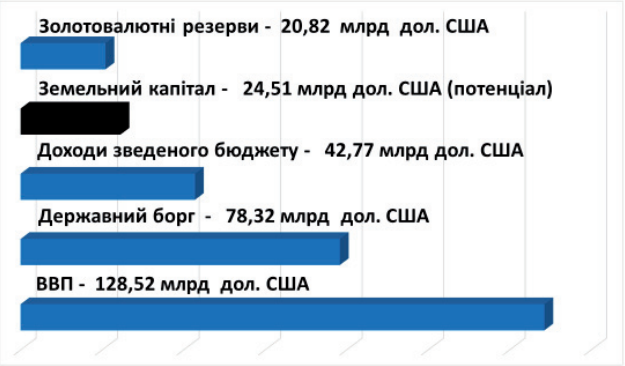


Рис. 3.6.4. Обліково-оціночний потенціал зростання національного багатства України за рахунок земель сільськогосподарського призначення

Якщо розглянути цей земельний капітал порівняно з основними макроекономічними показниками, то це п'ята частина ВВП та більше ніж увесь золотовалютний запас України, який на початок 2019 р. знаходився на рівні 20,8 млрд дол. Разом із тим, на відміну від золотовалютних резервів, які більше ніж на половину сформовані за рахунок кредитів МВФ, земля – це власний капітал України, який забезпечує дохід країни, її

продовольчу безпеку, конкурентоспроможність на зовнішніх фондових та продовольчих ринках.

Тобто проблема невідображення земельного капіталу є вкрай важливою для розгляду не тільки в науковому співтоваристві, а й на самому високому рівні керівництва державою. Бо такий стан значно погіршує рейтингову оцінку України.

Чому Україна має таку проблему? На перший погляд такий стан багатьма вченими та, особливо, експертами і політиками пояснюється слабкою економікою країни та відсутністю ринку землі, що створює певне «порочне коло» – слабка економіка, бо нема ринку, нема ринку, бо слабка економіка та бідні селяни. Проте, фактор ринку тут не є вирішальним. Слабка економіка породжує недостатність і непрофесіоналізм відповідних фахівців, які б мали займатись цими питаннями.

Ми дослідили як обліковує і оцінює землю бізнес. На сьогодні лише біля 3% с.г. земель та прав користування ними – оцінені та поставлені на баланси підприємств (рис. 3.6.5), це лише 150 млн дол. США з офіційної звітності господарюючих суб'єктів недержавних форм власності.

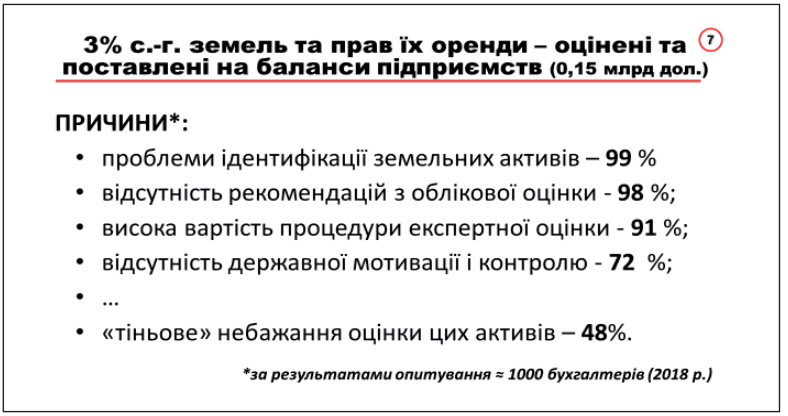


Рис. 3.6.5. Результати анкетування бухгалтерів сільськогосподарських підприємств

Звідси ми маємо низький рівень обліку землі (лише 150 млн дол. у фінансовій звітності) і відповідне відображення землі в СНР – в макроекономічній статистиці. Але не тільки в бухгалтерському обліку проблеми.

Нами оцінено, як обліковує і оцінює землю державна статистика. Варто зазначити, що окрім практичних, у цій проблемі є й методологічні питання. Земельні активи за міжнародною методологію СНР – в національному «Балансі активів і пасивів» обліковується у складі основного капіталу (рис. 3.6.6).

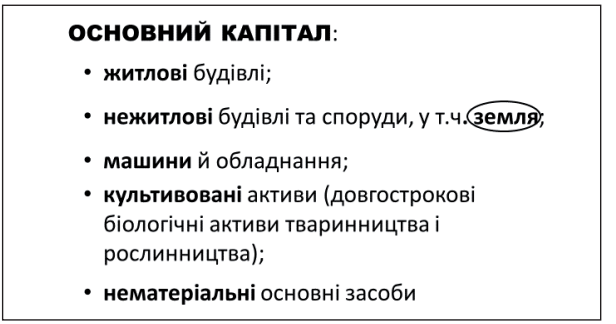


Рис. 3.6.6. Другорядність уваги до землі в Системі національних рахунків України

Тобто у балансі, в основному капіталі держави – земля «далеко захована». Вона включена у «нефінансові активи» (табл. 3.6.1), куди входить «основний капітал», і уже у ньому десь земля. Має місце певна другорядність такого активу. У розвинутих країнах це не є особливою проблемою. Проте, для України ситуація інша.

В Україні цей баланс називається експериментальним саме через те, що в ньому взагалі не врахована вартість землі через відсутність її у звітності суб'єктів господарювання. Відсутність її оцінки й постановки на баланс дає привід нашій владі мати експериментальний баланс України.

Таблиця 3.6.1

Баланс активів і пасивів: згідно СНР*

АКТИВ	ПАСИВ
1. Нефінансові активи	3. Фінансові пасиви
2. Фінансові активи	4. Чиста вартість власного капіталу **національне багатство України** (4=1+2-3)

Основний капітал у вартісному виразі в ринкових цінах, у тому числі земля*

*Джерела інформації для складання балансу – статистична та **фінансова звітність**

*Принципи побудови балансу – міжнародний стандарт СНР; секторальні, національний

*Баланс України експеременталний – немає системного обліку й оцінки землі

Важливо відмітити, що під час досліджень з'ясовано глобальне протиріччя, яке ускладнило запровадження наших пропозицій, як на рівні державних інституцій (Міністерства фінансів України, яке відповідає за методологію бухгалтерського обліку, Державної служби статистики України, що відповідає за методологію статистики), так і на рівні підприємств.

Основною глобальною проблемою є суперечності в розгляді капіталу, національного багатства в Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ) та в системі прав власності на них. Це обумовлює і ключові проблеми капіталізації земельного національного багатства України: обліково-оціночні процедури та чітка ідентифікація прав власності на активи, як фізичних об'єктів, так і нефізичних об'єктів – прав.

МСФЗ і міжнародні стандарти статистики, які застосовує Україна, дотепер не розглядали в якості повноцінного активу нашу специфіку прав на користування землею (постійного користування, оренди, емфітевзису).

З цього приводу науково-професійна спільнота України зверталась до Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, піднімала цю проблему в зарубіжних виданнях, що входять до наукометричних баз даних Scopus та Web of Science. Також науковці подали низку розрахунків та доповідних записок до вітчизняних державних органів влади (рис. 3.6.7).

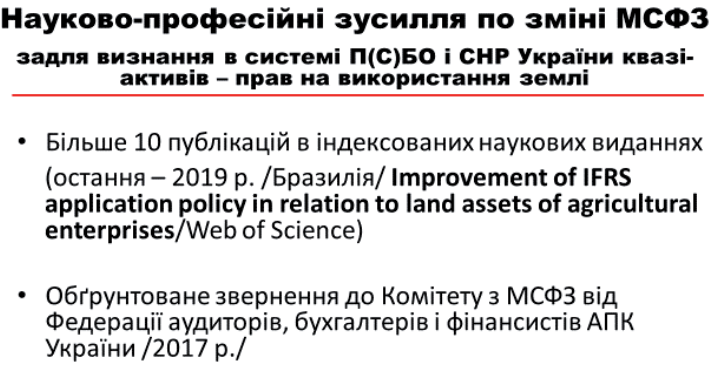


Рис. 3.6.7. Науково-професійні зусилля зі зміни МСФЗ задля визнання в системі П(С)БО і СНР України квазі-активів – прав на використання землі

У 2018 році у світі опубліковано оновлену версію Концептуальної основи фінансової звітності, за якою з 2020 року МСФЗ розглядатимуть активи і як набір прав, а не лише як фізичні об'єкти (рис. 3.6.8). Крім того, у 2019 році вже набрав чинності МСФЗ 16 «Оренда», який чітко визнав, що на дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендне зобов'язання (п.22 МСФЗ 16 «Оренда»).

Відтак з 2020-2021 року варто очікувати реакцію Мінфіну та Держстату України на такі оновлення та відповідні зміни у П(С)БО і у СНР. Наразі вкрай необхідно запропонувати від імені Національної академії аграрних наук України стратегію капіта-

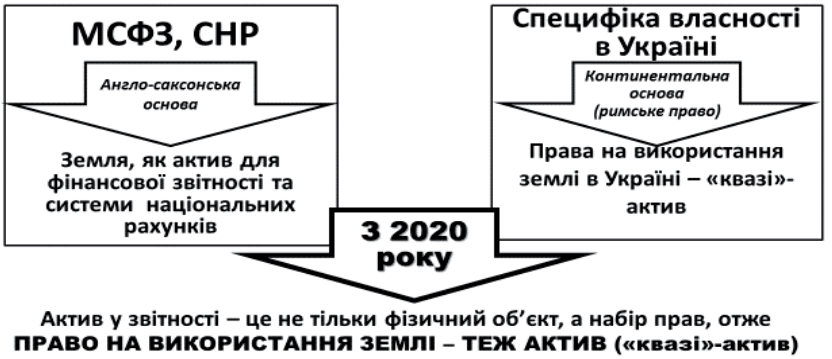


Рис. 3.6.8. Розв'язання протиріччя і визнання специфіки права оренди землі як капіталу (активу)

лізації національного багатства, яка має бути побудована за принципом галузевості та спиратись на «хмарові» технології облікової оцінки земель сільськогосподарського призначення для їх включення в систему макроекономічної статистики.

Отже, ми маємо науковий потенціал і необхідні для капіталізації національного багатства зміни в МСФЗ і СНР. Далі іде процес їх адаптування й врахування можливостей вітчизняних інституцій.

Чому ми говоримо про облікову оцінку землі, а нормативно-грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення не може бути взята за основу розрахунку національного багатства? Тому, що у неї інше методологічне і цільове спрямування (розрахунок податків, мінімального розміру орендної плати). Міжнародна СНР вимагає оцінку земельних активів у ринкових цінах. Останню формують або незалежні експерти на методологічний основі міжнародних стандартів оцінки (що є вкрай витратним для підприємств), або бухгалтери за умови їх професійної компетентності й наявності відповідного галузевого обліково-оціночного стандарту (рис. 3.6.9).

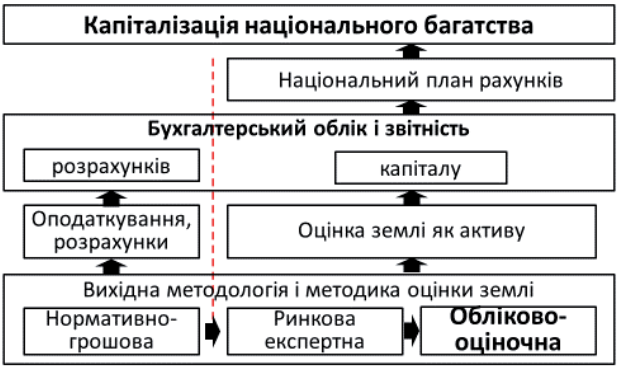


Рис. 3.6.9. Оцінка земельних активів як метод капіталізації національного багатства

Пропонується запровадження системи галузевої облікової оцінки землі (рис. 3.6.10), яка формується як певний галузевий портал і функціонує за нормативно-методичного забезпечення державних регуляторних інститутів з агрегацією наявних і найбільш ефективних методик оцінки та обширних статистичних баз даних.

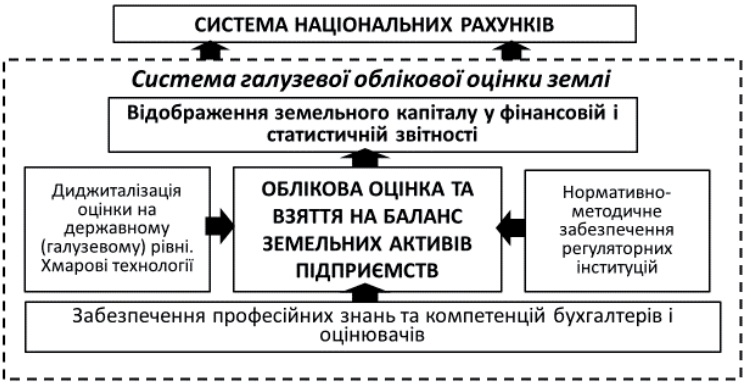


Рис. 3.6.10. Системне вирішення обліково-оціночних проблем капіталізації земельної складової національного багатства

Портал видає облікову оцінку, яка через хмарові технології та технології диджиталізації доводиться до бухгалтерів для взяття земельних активів на баланси підприємств. Подальше відображення земельного капіталу у фінансовій і статистичній звітності забезпечує інформацією національні рахунки, що і відображають капіталізацію національного багатства.

Подібна практика вже існує в оцінці ринкової вартості транспортних засобів. З цією метою використовується затверджена Міністерством юстиції України Методика товарознавчої експертизи та оцінки колісних транспортних засобів. Вона є базовим документом в оцінці ринкової вартості автомобілів для будь-яких цивільно-правових відносин, а також обов'язкова при проведенні автотоварознавчих експертиз та експертних досліджень судовими експертами науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України та Міністерства внутрішніх справ України.

Методика рекомендує (п. 7.4, додаток 8 до методики) для застосування в оцінці авто довідники та комп'ютерні програми, що містять достовірні ринкові дані України та світу. Серед них: «Бюлетень автотоварознавця», «Збірник цін на запасні частини», комп'ютерні програми «DonRest», «Der Gross DAT» електронна база даних для складання кошторису відновлювального ремонту КТЗ «УкрАвтоКальк» та інші. За допомогою цих довідників оцінюються авто і для цілей бухгалтерського обліку. Отже реалізація нашої пропозиції цілком реальна за політичної волі влади.

Запропонована галузева облікова оцінка сільгоспземель апробована нами в масштабах України (табл. 3.6.2). Вартість 1 га сільськогосподарських угідь була розрахована методом капіталізації рентного доходу станом на 2017 рік. На відміну від розрахунків, які застосовуються натепер (в операціях застави, взяття прав оренди на баланс), вибраний підхід враховує природну цінність і родючість ґрунтів, цінову кон'юнктуру ринку збуту продукції й ринку забезпечення виробництва. Застосування

Таблиця 3.6.2

Апробація галузевої обліково-оціночної політики: «хмарна» оцінка 1 га ріллі

Показник	На основі орендної плати	На основі рентного доходу*
Ставка капіталізації для землі, %	10,4	10,4
Орендна плата/рентний дохід, грн/га.	1 093	3 050
Ціна землі, грн/га.	10 510	29 322
Курс національної валюти, гривень за 1 дол. США	27,19	27,19
Розрахункова вартість землі, дол. США/га	387	**1 078**

** Базовий підхід в запропонованій галузевій обліковій оцінці*

такої обліково-оціночної методики забезпечує зростання вартості оцінки землі для цілей фінансової звітності втричі – з 387 дол./га до 1 078 дол./га.

Для цілей фінансової звітності і, відповідно, національних рахунків важливими є оцінка і взяття на баланс прав оренди землі та прав її постійного користування. Так, право за договором оренди на 10 років розраховане за запропонованою методикою, складає 525 дол./га, емфітевзис та право постійного користування 969 дол./га. (табл. 3.6.3).

Таблиця 3.6.3

Апробація галузевої політики: «хмарна» оцінка права оренди 1 га ріллі

Показник	Значення
Рентний дохід, грн./га.	3 049,58
Витрати на сплату орендної плати за паї, грн./га	1 093,40
Додатковий дохід користувача, грн./га в рік, До	1 956,18
Ставка капіталізації, С к, %	10,4%
Ринкова вартість права оренди **на 10 років**, (непряма капіталізація), грн./га	14 286,52
Розрахункова вартість права оренди, дол. США/га	525,43

Таким чином, при застосуванні запропонованої облікової оцінки потенційна капіталізація національного багатства за

рахунок оцінки сільгоспугідь України у фінансовій звітності складає 11,95 млрд дол. США, а з урахуванням потенціалу землі домогосподарств (які на сьогодні не ведуть бухгалтерський облік) – майже 25 млрд дол. США (табл. 3.6.4).

Таблиця 3.6.4

Потенційна вартість с.-г. угідь України у фінансовій звітності та системі національних рахунків

Земельний капітал/ активи	Млн. га	Дол. США /га	У фінансовій звітності, млрд дол. США	У СНР, млрд дол. США
Рілля (потенціал), у т. ч. :	**32,54**		**11,95**	**24,52**
Право оренди (землі недержавних підприємств)	18,70	525,43	9,83	9,83
Право власності (землі громадян)	11,66	1 078,44	(12,57)	12,57
Право постійного користування (землі державних підприємств)	0,77	969,04	0,75	0,75
Емфітевзис	1,41	969,04	1,37	1,37

Звичайно, при запровадженні галузевого обліково-оціночного порталу, розрахунки справедливої вартості земельних активів мають проводитись якомога глибше в регіональному та частіше в часовому вимірах.

Отже, нами доведена можливість і необхідність взяття земель на баланси підприємств, що значно посилить як їх інвестиційну привабливість, так і рейтингову оцінку всієї України у світовій статистиці.

Для цього, поетапно задіюється проведення необхідних робіт на трьох рівнях:

– на державному – необхідно розробити і прийняти відповідні нормативно-правові акти та сформувати галузевий портал обліково-оціночної політики і забезпечити його роботу у розрізі регіонів;

– на рівні підприємств – держава та власники організовують

ведення відповідного обліку та забезпечують контроль над цим процесом через звітність;

– і, накінець, не менш важливо забезпечити в Україні відповідну професійну підготовку бухгалтерських кадрів.

Спільно з Урядом нам потрібно відпрацювати регуляторний інструментарій і разом з професійною спільнотою бухгалтерів забезпечити методичний супровід так званого «бухгалтерського запуску» капіталізації національного багатства, оскільки на сьогодні бухгалтери залишились єдиними фахівцями на підприємстві, які можуть, а головне зобов'язані, змінити інформаційне представлення України в національній та світовій статистиці.

Для широкомасштабного впровадження запропонованих підходів Національній академії аграрних наук України необхідно включити в програму наукових досліджень з 2021 року і розробити комплекс заходів, методик та інструментарію з капіталізації аграрного сектору економіки і сільських територій. А саме:

Концепцію обліково-інформаційного забезпечення капіталізації активів аграрного підприємництва та сільських територій;

Методику інвентаризації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій;

Методологічні підходи до облікової оцінки потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій;

Галузеву політику обліку та звітності компонентів національного багатства;

Програми підвищення професійного рівня бухгалтерів.

Важливо скоординувати зусилля наукових установ Національної академії аграрних наук України і Національної академії наук України (Інститут економіки і прогнозування, Інститут економіки природокористування та сталого розвитку).

Наукове забезпечення має бути розроблене у тісній співпраці з учасниками ринку та регуляторами: Державною службою статистики України, Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Аудиторською палатою України та іншими.

Запропонований підхід є важливим для Уряду, для бухгалтерів, для оцінювачів. Бо дійсно, як зображено на рис. 3.6.11, одна справа, що бухгалтери зараз можуть показати в СНР вартість земельних активів сільськогосподарського призначення на 150 млн дол. США, а при вищезазначених наукових зусиллях могли б на 25 млрд дол. США. Послідуюча державницька підтримка наших пропозицій до певної міри «розігріватиме» капіталізацію і вартість земельних активів України зростатиме. Це очевидна прикладна результативність нашої наукової роботи.

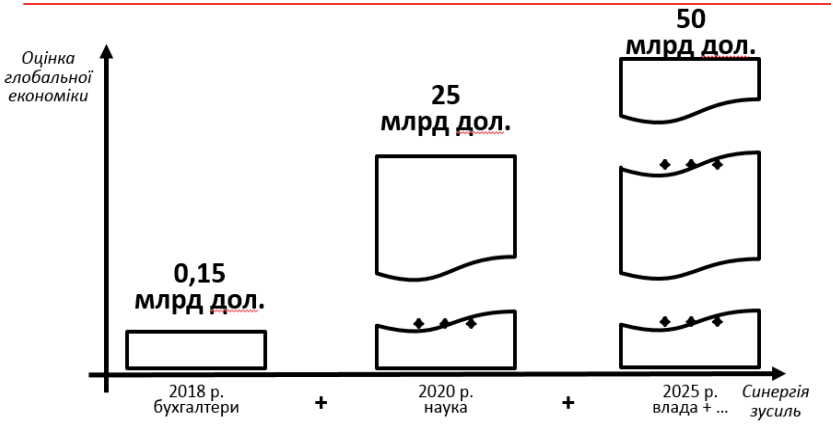


Рис. 3.6.11. Прикладна результативність наукового забезпечення капіталізації земельного багатства України

На перший погляд може здатись, що це прикладна задача.

Дуже важлива, але прикладна. Але це на перший погляд.

Варто зазначити, що зусилля щодо капіталізації землі не тільки покращать імідж України, її підприємництва у світовій статистиці, але і стануть вагомим запобіжником тіньових спекуляцій нею на ринку. Не секрет, що експертами ємність майбутнього вільного ринку земель сільськогосподарського призначення України оцінюється в 50-60 млрд дол. Безперечно, участь світових гравців на вітчизняному ринку землі призведе до зростання цін на цей актив. За великим рахунком вони (в тому числі інституції розвинутих держав) розуміють глобальну незіставність паперових грошей та земель сільськогосподарського призначення і прийдуть на цей ринок (ба більше, уже сьогодні найбільшими землекористувачами України є пенсійні фонди розвинутих країн). До їх власності на наші землі лобіюється «спекулятивний мотиватор» для українського олігархату. Але і виключно національний – проселянський ринок землі, впорядкування орендних відносин та вищезазначені заходи, також забезпечать капіталізацією цього активу. При цьому 25-35 млрд дол. виграє український народ, а не олігархічний капітал на спекуляції. Народ залишиться з землею, а нація з майбутнім.

Саме у цьому тренді розвивається формування резервів розвинутих країн з орієнтацією не тільки на золото, а й примноження банку земель державної власності [3].

Але це не все. Економічна наука, маючи за предмет – вивчення природи походження багатства, натепер знаходиться в полоні, в омані оцінки штучно «розігрітих» віртуальних благ. Ми забуваємо, що оцінка золота, оцінка сьогоднішнього айфону нульова, коли немає чого їсти, або є обмеженість органічної їжі. Але є і інше. Оцінка нашого земельного багатства натепер склала б лише 2,5% капіталізації однієї транснаціональної компанії, такої як Amazon, Microsoft, Alphabet, Apple чи великих банків світового рівня (рис. 3.6.12).

Валютні резерви більшості країн G-20, нафтопостачальних



Рис. 3.6.12. Фундаментальна проблема економічної науки: оцінка реальних і віртуальних благ

країн арабських шейхів уже складають по декілька трильйонів дол. Для них вільний ринок земель в Україні – це нові можливості зменшення наслідків періодичних світових економічних криз. Подібну поведінку можна спостерігати і в політиці пенсійних фондів розвинутих країн. Не секрет, що деякі з них вже опосередковано здійснюють землекористування в Україні. Для України, при запуску вільного ринку землі, – це економічний жах неминучого нееквівалентного обміну. Нееквівалентна оцінка і обмін – це жах і для фундаментальної світової і вітчизняної економічної науки. І займаючись капіталізацією аграрної складової національного багатства, ми з вами, вільно чи не вільно, будемо шукати відповідь і на цей фундаментальний виклик.

Література:

1. Список стран по номинальному ВВП на душу населения. – сторінка Вікіпедії за матеріалами World Economic Outlook Database-April 2019, International Monetary Fund.

2. Економічна оцінка природного багатства України: [моно-

графія] / за заг. ред. акад. НАН України, д.е.н., проф. Пирожкова С.І.; акад. НААН України, д.е.н., проф. М.А.Хвесика. – К. : ДУ ІЕПСР НАН України, 2015. – 396 с.

3. Рональд Бэнкс. Общественное благосостояние и частная прибыль. Лондон: Центр стимулирующего налогообложения; С.-Петербург: НИЦ «Экоград», 1994

4. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В. М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.

5. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності: монографія / Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. – 400 с.

6. Жук В.М. Фізіократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Агроінком. – 2010. - № 7-9. – С.57-62.

7. Облік і оцінка земель сільськогосподарського призначення та прав їх оренди: посібник / [Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін.]; за ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С., Мельничука Б. В. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 120 с.

8. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.

9. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, С.М. Остапчук]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с.

10. Методичні рекомендації з облікового забезпечення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств / [Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін.]; К.: ННЦ «ІАЕ», 2019. 48 с.

© В.М. Жук

Городиський М.П., Грабчук І.Л.

3.7. ПРОБЛЕМИ ВИБОРУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Стрімкий розвиток інформаційних технологій призводить до суттєвих змін в роботі бухгалтера – від способу узагальнення даних до режиму його праці. А все тому, що використання сучасних програмних продуктів, новітньої техніки дозволяє зекономити час на виконання стандартних операцій.

Технічні зміни найбільш вплинули на такий елемент методу бухгалтерського обліку, як звітність. Розвиток звітності в Україні на сучасному етапі характеризується наявністю значної кількості проблемних питань, частина з яких пов'язана з подачею звітних форм в електронному форматі. Недосконаліть нормативного регулювання зумовлює непорозуміння між контролюючими органами та платниками податків, проблеми визнання електронних документів як оригіналів, що мають юридичну силу. Крім того, часто виникають питання використання бухгалтерського програмного забезпечення для подання звітності, його характеристик, класифікації та вибору того програмного продукту, який найкращим чином враховуватиме вимоги, які висуваються користувачами на конкретному підприємстві.

У повсякденній діяльності бухгалтера міцно закріпилося поняття «електронний звіт», проте його використання на практиці (насамперед, у зв'язку з наявністю відмінностей в нормативно-правових актах) продовжує здійснюватися зі значними труднощами. В той же час звітність в електронній формі, будучи елементом комп'ютеризації обліку, полегшує та пришвидшує облікові процеси на підприємстві, а тому дослідження в області такої форми звітності є актуальними та вагомими.

Електронний звіт – це звіт, що складається в електронній формі відповідними суб'єктами у спеціальному програмному

забезпеченні, інформація в якому фіксується у вигляді електронних даних із обов'язковими реквізитами та засвідчується необхідними цифровими підписами. Це одночасно і форма, і спосіб подачі будь-якої звітності.

До 2003 року в Україні звітність подавалася у паперовому вигляді. Складати її можна було і за допомогою бухгалтерського або неспеціалізованого програмного забезпечення, але прийняття відбувалося тільки у паперовому форматі. Подача звітності здійснювалася або вручну за місцем реєстрації платника податків, або поштою. Проте 22 травня 2003 р. було прийнято два основні закони, що офіційно зафіксували впровадження використання електронних документів, в тому числі електронних звітів – Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» та Закон України «Про електронний цифровий підпис».

Наступний важливий етап в розвитку електронного документообігу відбувся 05 жовтня 2017 р., коли було прийнято Закон України «Про електронні довірчі послуги». З введенням в дію даного законодавчого документу (це відбулося 7 листопада 2018 р.) запроваджено такі механізми, як електронна ідентифікація, електронний підпис, електронна печатка, електронна позначка часу, реєстрована електронна доставка, інтероперабельність тощо. Основні дати процесу впровадження електронної звітності в Україні відображено на рис. 3.7.1.

Формування, підписання, редагування та подання електронної звітності здійснюється через спеціальне бухгалтерське програмне забезпечення, кількість та функціональні можливості якого з кожним роком в Україні збільшуються та розширюються.

Формати звітності в електронній формі встановлено Наказом Міністерства доходів і зборів України від 29.11.2013 р. №729 «Про затвердження Формату (стандарту) електронного документа звітності суб'єктів господарювання та Опису довідників, що публікуються з Форматом (стандартом) електронного документа звітності суб'єктів господарювання» [6], згідно з яким основним

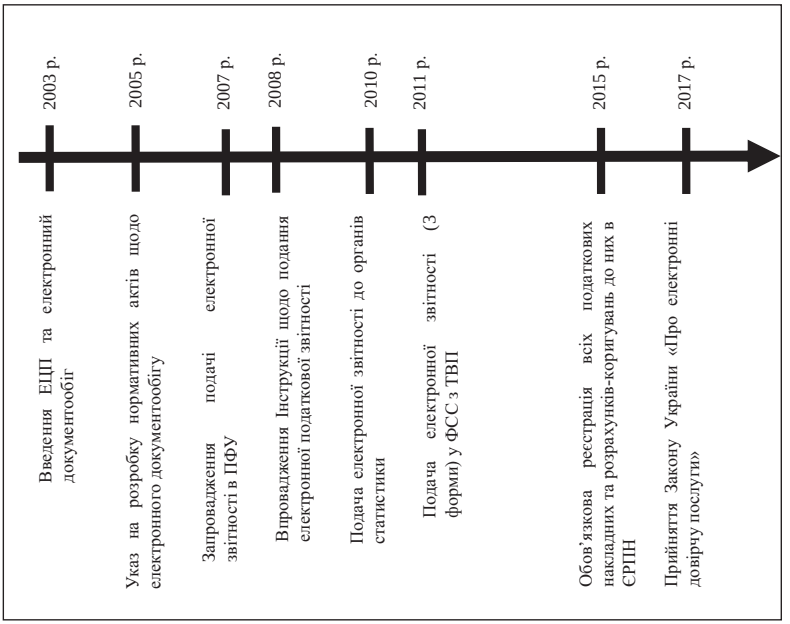


Рис. 3.7.1. Хронологія запровадження електронної звітності в Україні

форматом електронної звітності є XML, що має розширення .xml. В деяких випадках використовується ще один формат – Adobe Portable Document Format (PDF), за допомогою якого відбувається розробка електронних форм звітності та кодування їх полів у документах.

Проте у вітчизняній та міжнародній практиці використовуються й інші електронні формати, хоча не всі вони розроблялися і призначалися для фінансової звітності. Основним напрямом розвитку стандартизації електронного документообігу є впровадження уніфікованого формату обміну звітними даними в розрізі можливих сфер застосування [3, с. 123].

Базуючись на основних дослідження науковців у сфері електронного звітування та враховуючи практичний аспект

даного питання, узагальнено основні переваги та перешкоду на шляху впровадження електронної звітності в Україні:

– переваги:

1) економія часу;

2) економія коштів на бланки;

3) автоматична арифметична та формальна перевірка;

4) автоматичне завантаження нових форм звітності;

5) повідомлення про заборгованість перед бюджетом;

6) підтвердження доставки та прийняття звітів;

7) конфіденційність інформації;

8) простота використання;

9) подача звітності з будь-якого місця за наявності бухгалтерського програмного забезпечення, ЕЦП та Інтернету;

10) одночасне подання звітності до декількох органів;

11) зниження впливу людського фактору (зокрема рівня корумпованості процесу подачі та прийняття звітності);

12) зникнення необхідності дублювання на папері;

13) оперативність обробки в контролюючому органі та швидкість прийняття звітів;

14) поява електронного адміністрування, що базується на електронному документообігу (отримання витягів на електрон-ні запити, довідок через Інтернет);

15) забезпечення збереження інформації (дублювання звітів на зовнішніх носіях);

16) можливість декілька разів швидко та оперативно перевідправити звіти при виявленні помилки;

17) можливість трансформувати інформацію зі звіту в інший звіт через функцію прив'язки документів;

– перешкоди:

1) можливі збої систем, серверів;

2) додаткові грошові витрати;

3) необхідність підвищення фахового рівня спеціалістів;

4) недосконаліть бухгалтерського програмного забезпе-

чення, його збої та несправності;

5) втрата діалогу інспектор-платник щодо помилок;

6) постійне оновлення бухгалтерського програмного забезпечення;

7) необхідність доступу до Інтернету;

8) соціально-психологічні фактори;

9) платність бухгалтерського програмного забезпечення та ЕЦП;

10) в деяких бухгалтерських програмних продуктах відбувається невчасне оновлення форм звітності;

11) складність системи подачі звітів до деяких органів, що часто тільки заплутує бухгалтера;

12) низький рівень нагальної технічної підтримки та консультаційних центрів розробників бухгалтерського програмного забезпечення;

13) незрозумілість деяких квитанцій до звітів (бухгалтер не розуміє де зробив помилку, а тому не може її виправити);

14) недосконаліть законодавства не тільки в частині електронної звітності, але й в адмініструванні податків та звітів (постійні прийняття і відміни форм звітності).

Розвиток сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій вносить суттєві зміни до системи електронного документообігу, електронної звітності, які вимагають свого врахування при виборі програмного забезпечення.

Одноволик В.І. наголошує, що український ринок бухгалтерських комп'ютерних систем розвивається у трьох напрямках:

1) традиційні бухгалтерські системи («1С:Підприємство», «Парус» та ін.);

2) системи забезпечення подання електронної звітності та обміну електронними документами («M.E.Doc», «Арт-Звіт Плюс» та інші);

3) програмні сервіси для ведення обліку на основі хмарних технологій («Облік SaaS», «iFin», «СМАРТ бухгалтерія») [7].

Однак, аналізуючи сучасний ринок бухгалтерського програмного забезпечення, можна зазначити, що таке розгалуження напрямків не є повним. На сучасному етапі суто бухгалтерські програмні продукти можна поділити на програми для ведення бухгалтерського обліку та програми для формування та подання звітності в електронному форматі. Як правило, ці програмні продукти представлені офлайн-версією, проте все частіше розробники пропонують і онлайн-версію (на основі хмарних технологій або клауд-технологій).

Клауд-технологія – це технологія, за якою користувачі можуть скористатися комп'ютерними ресурсами віддаленого сервера як веб-сервісу через мережу Інтернет на своєму локальному персональному комп'ютері. Тобто всі роботи та обчислення проводяться віддалено, і головним фактором доступності такої технології є наявність Інтернету.

Найбільш поширеними є такі моделі клауд-послуг:

- IaaS (Infrastructure as a Service – інфраструктура як послуга) – користувачу надається можливість розміщувати та використовувати різне програмне забезпечення, а також операційні системи. Представниками надання такої моделі послуг є Microsoft, Red Hat, Amazon тощо [1];

- PaaS (Platform as a Service – платформа як послуга) – користувач може розмістити в інфраструктурі хмари найрізноманітніші сервіси, додатки чи інструменти, які підтримуються конкретним провайдером надання хмарних послуг. Аналогічно до попередньої моделі, не потрібно контролювати власне інфраструктуру хмари, мережу серверів провайдера, збереження даних. Але на відміну від попередньої моделі, користувачу надається можливість контролю розміщення додатків, а також параметрів конфігурації середовища конкретного хостингу. Яскравим прикладом даної
моделі слугують сервіси Google Apps [1];

- SaaS (Software as a Service – програмне забезпечення як

послуга) – користувач може користуватись різними додатками, які розміщені у хмарі, при цьому не контролюючи власне інфраструктуру хмари, мережу серверів провайдера, збереження даних тощо. Функції користувача лежать у межах конфігурацій конкретного додатка для користувачів. Зазначимо, що перевагою є те, що додатки такого типу є доступними у будь-якій операційній системі та з будь-якого пристрою [1]. У сфері бухгалтерського обліку дана модель є найбільш поширеною [4; 5, с. 35];

- DaaS (Desktop as a Service) – робочий стіл як послуга. Користувач має доступ до програмного комплексу в цілому, який необхідний для повноцінної роботи, а не до окремого програмного додатку, як у попередніх моделях. Тобто, користувачу надається власне віртуальне робоче місце, яке він може налаштовувати відповідно до потреб [1];

- STaaS (Storage as a Service) – сховище як послуга. Користувачу надається можливість віддалено зберігати дані, маючи постійний доступ до них, впорядковувати їх, а також архівувати незалежно від обсягів [1].

Ці технології дають змогу користувачу використовувати апаратно-програмні ресурси потужних обчислювальних серверів за допомогою веб-інтерфейсу. При цьому складна інфраструктура хмарних технологій, особливості функціонування платформи та додатків приховані від користувача у «хмарі» і представлені у вигляді єдиного інформаційного середовища [9].

Використання клауд-технологій у бухгалтерському обліку має ряд переваг, серед яких:

1) для використання можливостей таких програм достатньо мати лише доступ до Інтернету;

2) дистанційне користування з будь-якого місця, що особливо важливо для бухгалтерів та менеджерів підприємства, оскільки будучи у відрядженні, вони можуть віддалено виконувати свою роботу і, навіть, подавати звіти у контролюючі органи);

3) зменшення витрат на встановлення та обслуговування додаткового програмного забезпечення та інші.

Голячук Н. В. та Голячук С. Є. [2] розширюють склад переваг від використання «хмар» для бізнесу, зокрема відносять до них:

- безпечність – інформація зберігається на віддалених серверах закордоном із програмною та фізичною системою захисту; окрім цього доступ до даних є тільки у обмеженого кола осіб підприємства, а втрата комп'ютерів не означає втрату баз даних підприємства у «хмарі»;

- зручність – обумовлюється здатністю системи до відновлення старих даних, формуванні резервних копій;

- оновлюваність – хмарні сервіси постійно і своєчасно автоматично оновлюються.

Однак, поінформованість українських бізнес-користувачів про хмарні технології знаходиться на низькому рівні. За даними дослідження, проведеного GfKUkraine спільно з компанією DeNovo, 47% представників IT-служб мають про них досить поверхневі знання. Бізнес-користувачі, зокрема і керівники компаній, взагалі не знайомі з хмарними обчисленнями [2].

Більшість підприємств на даний час для ведення бухгалтерського обліку використовують різноманітні програмні продукти вітчизняного та зарубіжного ринків, серед яких «1С: Бухгалтерія», «Парус», «M.E.Doc» та інші. Користування вказаними програмними продуктами вимагає відповідних навичок роботи. Це обумовлює ряд умов, за виконання яких обліковий персонал зможе вести комп'ютеризований бухгалтерський облік на підприємстві, зокрема:

- відповідність технічної бази комп'ютера апаратним вимогам програми;

- володіння бухгалтерським персоналом навиками роботи з комп'ютерною технікою;

- постійне вдосконалення навичок роботи з програмою при виході її нової версії;

- ознайомлення з ринком бухгалтерських програмних продуктів для пошуку найоптимальнішого для використання;

- постійне створення резервних копій, архівів програми та її даних для убезпечення від їхньої втрати у майбутньому у разі відмови комп'ютерної техніки чи її поломки тощо.

Ці вимоги значно простіше реалізуються за умови застосування клауд-технологій, які, як правило, передбачають базове володіння роботи з комп'ютерною технікою та наявність мережі Інтернет.

Павлюковець М. П. зазначає, що при впровадженні клауд-комп'ютерної форми обліку та її належного технічного забезпечення оптимізується не лише процес управління підприємством, а також може бути забезпечене значне удосконалення інформаційного забезпечення управління на рівні галузі. Адже клауд-комп'ютерна форма обліку на відміну від паперових та простої комп'ютерної форм не має жодних обмежень ні в просторовому розумінні, ні в кількості користувачів інформацією [8].

На даний момент на вітчизняному ринку вже почали використовуватися перші клауд-технології для ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, нещодавно обліковці отримали змогу скористатися веб-сервісом «СОТА», розробленим на базі програмного продукту «M.E.Doc», який є інтернет-сервісом для бухгалтерської звітності та документообігу. Тобто, за наявності мережі Інтернет, з будь-якого комп'ютера користувач отримує змогу створення, зберігання та обміну звітністю та документами.

Таким чином, ведення бухгалтерського обліку потребує не тільки комп'ютеризації, яка на даний момент є безумовним фактором оптимізації обліку на підприємстві. Але й формує підґрунтя для поглиблення застосування інформаційних технологій в бухгалтерському обліку. Адже клауд-технології активно почали використовуватися з 2008 року, а їх застосування у бухгалтерському обліку ще не набуло такого поширення та застосування.

Проведемо порівняння бухгалтерського програмного забезпечення для формування та подання звітності, що представлено на українському ринку (табл. 3.7.1).

Таблиця 3.7.1

Характеристика основних бухгалтерських програмних продуктів щодо формування та подання звітності

Програма	Порівняльні характеристики				
	Версія	Електронний документообіг	Технічна підтримка	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5	6
«Арт-Звіт Плюс»	Офлайн-версія	Ні	Так	Робота із філіалами та консолідацією	Обмеженість форм звітів; застарілий інтерфейс; немає мережевої версії
«M.E.Doc»	Офлайн-версія*	Так	Так	Додаткові модулі; зручність інтерфей-су; мережева версія; підказки щодо заповненню звітів	Вартість вища для ключів інших АЦСК, крім «АЦСК Україна»
«Соната»	Офлайн-версія	Ні	Ні	Зручність інтерфейсу	Обмеженість форм звітів; немає мережевої версії; недосконалість імпорту
«iFin»	Онлайн-версія	Так	Так	Працює на будь-які операційній системі; можна працювати з різних гаджетів	Обмеженість форм звітів; слабкість електронного документообі-гу та технічної підтрим-ки; малі довідники
«1С:Звіт»	Офлайн-версія	Так	Так	Одна система із програмним забезпеченням «1С: Підприємство»	Залежність від програмного забезпечення «1С: Підприємство»; електронний докумен-тообіг тільки із програмним забезпеченням «1С»
«TAXER»	Онлайн-версія	Ні	Так	Зручність інтерфейсу та швидкість; автоматичне нагадування про сплату податків і звіту-вання; онлайн-оплата ЄСВ	Робота із обмеженим колом ЕЦП від різних АЦСК; обмеженість органів для звітування; тільки для ФОП-Єдинників без працівників

Продовження табл. 3.7.1

1	2	3	4	5	6
«СОТА»	Онлайн-версія	Так	Так	Зручність інтерфейсу; підказки по заповненню звітів	Бувають збої в роботі
«Єдине вікно»	Офлайн-версія**	Ні	Так	Безкоштовно	Збої в роботі; затримки в оновленні; немає обміну податковими накладними; слабка технічна підтримка

**має онлайн-версію, що розроблена на базі програмного забезпечення «M.E.Doc»;*

***для роботи у «Єдиному вікні» онлайн необхідне встановлення спеціалізованого програмного забезпечення, тобто передбачає використання офлайн-версії.*

Отже, аналізуючи український ринок програмного забезпечення для подання звітності, можна зробити висновок, що всі програмні продукти мають декілька характерних спільних рис: одночасне ведення декількох підприємств; авто-заповнення полів із довідників та картки підприємства; авто-розрахунок формул звітів.

Однак, не всі ці програми можуть працювати із філіями підприємств та консолідацією звітності, до таких відносяться «Арт-Звіт Плюс» та «M.E.Doc».

Також є можливість виокремлення основних характеристик ефективного бухгалтерського програмного забезпечення для формування та подання звітності, яким має відповідати така програма: широкий перелік контролюючих органів, куди подається звітність; можливість створення податкових накладних та розрахунків-коригувань до них, їх підписання та реєстрація в ЄРПН; створення первинних документів (рахунків, актів та інше); можливість електронного документообігу із контрагентами (обмін первинними документами); використання мережевої версії програм; зручність інтерфейсу та легкість роботи із ним; широкий список форм звітності; якісна технічна підтримка та консультації; широке коло підтримуваних ЕЦП із різних АЦСК;

авто-заповнення та авто-розрахунок; робота із різними підприємствами (юридичні особи та фізичні особи-підприємці (ФОП)); арифметична та формальна перевірки правильності звітності та первинних документів.

Спираючись на наведені основні характеристики ефективного бухгалтерського програмного забезпечення для формування та подачі звітності, можна визначити «M.E.Doc», «СОТА», «1С:Звіт» та «Арт-Звіт Плюс» як найбільш оптимальні за їх відповідністю визначеним критеріям. Проте, «Арт-Звіт Плюс» має більше недоліків порівняно з іншими вказаними програмними продуктами через обмеженість форм звітності.

Закордоном для формування та подачі електронної звітності зазвичай використовують ПЗ, яке у своєму комплексі має таку функцію, а загалом це цілий програмний комплекс, що дозволяє здійснювати не тільки бухгалтерський облік, але й менеджмент. У табл. 3.7.2 наведено декілька основних та найбільш відомих бізнес- та бухгалтерських програм, що включають в себе і електронну звітність.

Таблиця 3.7.2

Найвідоміші закордонні бухгалтерські та бізнес-програми

Програма	Коротка характеристика
1	2
«CXO-Cockpit»	Це платформа звітування, створена компанією CXO Solutions BV. Вона базується на попередньо побудованих та налаштовуваних адаптерах Enterprise Performance Management (EPM), які підключаються безпосередньо до багатомірних фінансових даних і успадковують їх ієрархії, структури та метадані, без залежності від інформаційних технологій та витрат
«OneStream XF»	Це уніфікована програмна платформа CPM, на робочому місці або у хмарі, для середнього та великого підприємства, що спрощує складні процеси для проведення фінансової консолідації та звітування, планування та оперативної аналітики
«XERO»	Хмарне бухгалтерське програмне забезпечення, розроблене для власників малого бізнесу та бухгалтерів. Дозволяє визначити величину податку з продажів
«SlickPie»	Безкоштовна онлайн-бухгалтерська програма, призначена для малого бізнесу, що пропонує онлайн-виставлення рахунків, фінансову звітність, відстеження витрат, управління податком з продажів тощо

Провдовження табл. 3.7.2

1	2
«BlackLine Finance Controls and Automation Platform»	Потужна хмарна технологія, що забезпечує автоматизацію в режимі реального часу, щоб дати фахівцям з обліку та фінансів можливість керувати своїми процесами

Ринок такого програмного забезпечення дуже розвинений та широкий, оскільки більшість з них розробляють або самі підприємства, або на їх замовлення для забезпечення найкращої адаптації із особливостями конкретного підприємства та його можливостями. Такі програми працюють за допомогою Інтернету, ними можна користуватися на будь-яких «гаджетах» – комп'ютері, планшеті чи смартфоні, у більшості випадків вони використовують клауд-технології та системи.

Здійснивши оцінку ринку програмного забезпечення для формування та подання звітності в Україні, можна виокремити деякі загальні характеристики таких програм, що впливають на їх адаптивність, тобто на здатність розробників підлаштовувати і забезпечити найкращий вид таких програм для користувачів відповідно до їх вимог. Зокрема, до таких характеристик віднесемо:

– модульність – наявність модулів у програмі, що відповідають за певні функції (електронний документообіг, аналітичні функції тощо);

– платність – необхідність здійснення оплати за користування програмою;

– взаємодія з іншим бухгалтерським програмним забезпеченням – можливість експорту / імпорту даних між програмами (передавання інформації із однієї програми в іншу, конвертація даних);

– офлайн чи онлайн версія – наявність різних варіантів роботи з програмним забезпеченням – його встановлення на комп'ютер або можливість роботи на сайті програми за

допомогою авторизації на веб-ресурсі;

– взаємодія з електронно-цифровими підписами;

– демо-режим та його обмеженість;

– наявність технічної підтримки чи консультаційних центрів з налаштування програмного забезпечення та роботи з ним;

– гнучкість щодо характеристик підприємства – різноманітність програм, їх можливостей та ціни відповідно до організаційно-правової форми підприємства (юридична особа та фізична особа-підприємець), платоспроможності, розміру (мережева версія чи локальна), системи оподаткування (для спрощеної системи оподаткування, для загальної) тощо;

– можливість обміну документів та даних із контрагентами;

– широкий перелік контролюючих органів, куди подається звітність;

– можливість створення податкових накладних та розрахунків-коригувань до них, їх підписання та реєстрація в ЄРПН;

– наявність функцій «авто-заповнення» та «авторозрахунок»;

– широкий перелік форм звітності тощо.

Наведені ознаки не стільки описують програмне забезпечення як продукт з позиції інформаційно-комп'ютерних технологій, як характеризують його як товар, представлений для продажу. Ці критерії по суті є адаптивністю програмного забезпечення для подання звітності до вимог користувачів, а точніше представимо їх як користувацьку адаптивність даного програмного забезпечення.

У більшості випадків основними користувачами програмного забезпеченням для подання звітності є бухгалтери. І хоча згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несуть відповідальність його власник (власники) або уповноважений орган (посадові особи), однак, при виборі бухгалтерських програмних продуктів

враховується насамперед думка та рекомендації бухгалтера (головного бухгалтера), який виконує облікові функції.

Саме тому врахування користувацької адаптивності програмного забезпечення для подання звітності на етапі його вибору забезпечить в подальшому ефективність його використання безпосередніми виконавцями облікових функцій. Необхідним є також порівняння наявного програмного забезпечення для подання звітності на ринку та визначення найбільш і найменш адаптивних програм. Це, своєю чергою, вимагає не тільки описання характеристик користувацької адаптивності програм, але й її цифрового представлення (обчислення).

Для полегшення визначення адаптивності програмного забезпечення для подання звітності з точки зору користувача доцільним є використання узагальнюючого показника з розробленою шкалою оцінки його значення. З цією метою запропоновано показник CAARS (custom adoptability of accounting reporting software), який передбачає оцінку низки індикаторів (табл. 3.7.3).

Таблиця 3.7.3

Основний перелік характеристик-індикаторів для показника CAARS

Назва характеристики показника CAARS	Характеристика
1	2
Модульність – M (modularity)	Наявність модулів у програмі, що відповідають за певні функції, які можна вмикати / вимикати
Стиковка – C (cooperation)	Взаємодія з іншим бухгалтерським програмним забезпеченням
Підпис – Si (signature)	Взаємодія з електронно-цифровими підписами
Підтримка-супровід – Su (support)	Наявність технічної підтримки чи консультаційних центрів з налаштування програмного забезпечення та роботи з ним
Електронний документообіг – EDF (electronic document flow)	Можливість обміну документів (рахунки, акти) та даних із контрагентами
Звітність – R (reporting)	Широкий перелік контролюючих органів, з якими можна звітуватися
Автоматичність – A (automatic)	Здатність до автоматичного заповнення форм, авторозрахунку

Продовження табл. 3.7.3

1	2
Гнучкість – F (flexibility)	Гнучкість щодо характеристик підприємства – різноманітність програм, їх можливостей та ціни відповідно до організаційно-правової форми підприємства, виду діяльності, платоспро-можності, розміру, системи оподаткування тощо
Перевірка – Ch (chekup)	Здатність перевірки на помилки арифметичного та формального характеру

Враховуючи визначені на підставі оцінки вимог користувачів індикатори, показник CAARS буде розраховуватися за формулою 3.7.1:

$$CAARS=M+C+Si+Su+F+EDF+R+A+Ch \qquad (3.7.1)$$

Для вимірювання індикаторів показника CAARS пропонуємо використати шкалу, яка буде ґрунтуватися на оцінці користувача:

1– індикатор відсутній;

2 – індикатор дуже слабко виражений;

3 – індикатор середнього рівня розвитку;

4 – індикатор вище середнього рівня розвитку;

5 – індикатор розвинутий, найвищий.

Суб'єктивний характер такої оцінки зумовлений тим, що саме користувач програмного забезпечення буде оцінювати характеристику, враховуючи власні уподобання та вимоги.

З метою визначення користувацької адаптивності найбільш поширеного бухгалтерського програмного забезпечення для формування та подання звітності на українському ринку проведено його оцінку за індикаторами CAARS (на основі опитування бухгалтерів 25 підприємств Житомирської області та працівників консультаційних центрів програмних продуктів в частині виявлення проблемних аспектів роботи з ними) (табл. 3.7.4).

Таким чином, аналізуючи показник CAARS українського бухгалтерського програмного забезпечення для подання звітності, можна зробити висновок, що найбільш адаптивними є такі програми, як «M.E.Doc», «1С:Звіт» та «СОТА». Дані програ-

Таблиця 3.7.4

Показник CAARS програмного забезпечення для подання звітності в Україні

Програмне забезпечення	Значення індикаторів CAARS, бали									Значення показника CAARS, бали
	M	C	Si	Su	F	EDF	R	A	Ch	
«Арт-Звіт Плюс»	1	2	5	2	4	1	4	5	5	29
«M.E.Doc»	5	3	5	5	5	4	5	5	5	42
«Соната»	1	1	5	1	3	1	4	4	5	25
«iFin»	1	1	5	1	4	3	4	4	5	28
«1С:Звіт»	3	4	5	5	5	4	5	5	5	41
«СОТА»	4	2	5	5	5	4	5	5	5	40
«TAXER»	1	1	4	5	2	1	3	5	5	27
«Єдине вікно подання»	1	2	5	1	3	1	3	4	5	25

мні продукти найкраще зі всіх інших мають здатність адаптуватися до вимог користувача чи відповідають їм. Найменш адаптивними є «Соната» та «Єдине вікно подання електронної звітності», оскільки вони мають менш розвинуті можливості, характеризуються частими помилками в роботі, а тому не здатні до ефективного підлаштування до висунутих вимог користувачів.

Варто звернути увагу на те, що в ході розрахунку показника CAARS для бухгалтерського програмного забезпечення для подання звітності визначено найбільш та найменш розвинуті його індикатори. Так, якщо проаналізувати кількість балів за всіма індикаторами, то можна зробити висновок, що в програмних продуктах найбільш розвиненими є такі характеристики-індикатори, як перевірка (Ch), автоматичність (A), звітність (R), гнучкість (F) та підпис (Si), а найменш розвинутими – модульність (M) та стиковка (C).

Отже, завдяки показнику користувацької адаптивності – CAARS – бухгалтер-користувач бухгалтерського програмного забезпечення для подання звітності може оцінити представлені на ринку України програмні продукти та обґрунтувати власний вибір щодо програмного забезпечення, визначивши яке най-

більше здатне підлаштовуватися до вимог та особливостей підприємства. Високий рівень адаптивності програмного забезпечення з подання звітності вказує не тільки на його ефективність, але і на можливість його подальшого розвитку та удосконалення.

Для розв'язання проблеми вибору бухгалтерського програмного забезпечення з подачі звітності запропоновано використовувати показник адаптивності такого забезпечення під вимоги користувачів – показник CAARS, для розрахунку якого визначено характеристики-індикатори та шкалу оцінки. Враховуючи визначені тенденції розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій, можемо спрогнозувати, що подальший розвиток програмного забезпечення для формування та подання звітності буде відбуватися в напрямах поширення клауд-технологій.

Література:

1. Вакалюк Т.А. Огляд існуючих моделей хмарних послуг для використання у вищих навчальних закладах. Тези доповідей VIII Міжнародної науково-технічної конференції «Інформаційно-комп'ютерні технології – 2016» (22–23 квітня 2016 р.). Житомир: ЖДТУ, 2016. С. 215-217

2. Голячук Н.В., Голячук С.Є. Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2015. Вип. 12(1). С. 80-86. 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_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=ecnof_2015_12(1)__13

3. Кебко В.В. Еволюція електронного формату представлення звітної інформації. Інфраструктура ринку: електронний фаховий науково-практичний журнал. 2017. № 11. С. 120-126. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/ 2017/11_2017_ukr/22.pdf

4. Ляхович Г.І. Організація бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій. Сучасні

тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту : зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф. (17 листоп. 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 26–27

5. Ляхович Г.І. Форми введення та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій: точки взаємодії. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2015. Вип. 4. С. 34–37

6. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Формату (стандарту) електронного документа звітності суб'єктів господарювання та Опису довідників, що публікуються з Форматом (стандартом) електронного документа звітності суб'єктів господарювання» від 29.11.2013 р. №729. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0243-14

7. Одноволик В.І. Програмне забезпечення для обліку та звітності: аналіз ринку та функціоналу. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 128-135. 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_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boaa_2016_2_16

8. Павлюковець М.П. Теоретико-методологічні засади запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку. Облік і фінанси. 2012. № 1. С. 149–151. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_1_34

9. Теремецький В.О. Електронна податкова звітність: міжнародний досвід та проблеми впровадження в Україні. Право і суспільство. 2012. № 3. С. 92-98. 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_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Pis_2012_3_22

© М.П. Городиський, І.Л. Грабчук

Додаток А

Відомості про навчальні дисципліни та викладачів, які їх викладали в різні періоди у львівських закладах освіти

Викладач	Дисципліна	Роки викладання
1	2	3
Львівська політехніка		
Stefan Kozma	Buchalterya i ustawy budownicze (*Бухгалтерія і засади будівництва)*	1873-1879
Teodor Kulczycki	Buchalterya *(Бухгалтерія)*	1879-1887
Maryan Lewakowski	Buchalterya *(Бухгалтерія)*	1887-1907
Jan Adamski	Buchalterya *(Бухгалтерія)*	1907-1920
Franciszek Tomanek	Buchalterya *(Бухгалтерія)*	1920-1921
	Księgowanie /Księgowość *(Рахівництво)*	1921-1930
	Buchalterja podwójna *(Подвійна бухгалтерія)*	1921-1930
	Księgowość i bilance (*Бухгалтерія і баланс)*	1930-1936
Wladyslaw Bartynski	Księgowość i bilance (*Бухгалтерія і баланс)*	1936-1940
Stefan Pawlik	Rachunkowość i szacowanie dóbr *(Бухгалтерський облік і оцінка статків)*	1920-1927
	Rachunkowość *(Бухгалтерський облік)*	1923-1927
	Praktyka rachunkowo-administracyjna *(Рахунково-адміністративна практика)*	1920-1927
	Seminarjum ekonomiczno-rolniczne *(Семінар з економіки в сільському господарстві)*	1923-1930
Leopold Caro	Seminarjum ekonomiczne *(Семінар економічний*)	1922-1935
	Rachunkowość i kasowość kolejowa *(Бухгалтерський облік та касові операції на залізниці)*	1922-1924
Erazm Ludwik Veltze	Nauka prowadzenia praktycznego ksiąg rachunkowych, korespondencyi handlowej, tudzież prac kantorowych *(Наука практичного ведення рахункових книг, торгівельної кореспонденції та праці у канторах)*	1896-1902
Francisek Josse	Przepisy o podatkach spożywczych *(Приписи про споживчі податки)*	1908-1919
Aleksander Kreutz	Przepisy o podatkach spożywczych *(Приписи про споживчі податки)*	1919-1926
Teofil Seifert	Rachunkowość *(Бухгалтерський облік)*	1927-1930
	Rachunkowość rolnicza *(Бухгалтерський облік у сільському господарстві)*	1935-1937
Waclaw Ponikowski	Rachunkowość rolnicza *(Бухгалтерський облік у сільському господарстві)*	1937-1940
	Seminarjum ekonomiczno-rolniczne *(Семінар з економіки в сільському господарстві*	1937-1940

Продовження додатку А

1	2	3
Henryh Gurski	Praktyka rachunkowo-administracyjna *(Рахунково-адміністративна практика)*	1927 1930
	Rachunkowość i szacowanie dóbr *(Бухгалтерський облік і оцінка майнових статків)*	1927-1930
	Nauka rachunkowośi, kalkulacji i szacowanie *(Наука рахівництва, калькуляції і оцінки)*	1930-1934
	Seminarjum ekonomiczno-rolniczne *(Семінар з економіки в сільському господарстві)*	1930-1935
Edward Geiser	Seminarjum kalkulacji warsztatowej (*Семінар з виробничої калькуляції*)	1928-1934
Stanislaw Sladek	Seminarjum kalkulacji warsztatowej (*Семінар з виробничої калькуляції*)	1934-1937
Leszek Eker	Seminarjum kalkulacji warsztatowej (*Семінар з виробничої калькуляції*)	1937-1940
Henryk Romanowski	Seminarjum ekonomiczno-rolniczne *(Семінар з економіки в сільському господарстві)*	1934-1937
	Wybrane dzialy z ekonomiki rolnizei *(Ділова практика з економіки в сільському господарстві)*	1934-1937
Witołd Roszkowski	Administracja lasu z księgowością *(Адміністрування та бухгалтерія в лісовому господарстві)*	1924-1940
Львівський університет		
Аугуст Новак/ Йоган Моріц Хлюп	Теорія статистики	І пол.XIXст.
Аугуст Новак/Йоган Моріц Хлюп	Статистика Австрійської імперії в контексті австрійського права	І пол.XIXст.
Філіп Ешеріх	Наука про складне табелювання	І пол.XIXст.
	Розрахунки з партнерами	І пол.XIXст.
Філіп Ешеріх, Франц Туна	Торговельне право, юридичні норми та їхнє застосування	І пол.XIXст.
Йоган Шульц	Австрійське торгове і обмінне право	Середина XIXст.
Альбін Гаммер	Австрійська статистика	Середина XIXст.
	Австрійське пряме оподаткування	Середина XIXст.
Йоган Паздєра	Загальна фінансова наука	Середина XIXст.
Йозеф Шрот/ Зіард Штайнер	Австрійське державне рахункознавство	Середина XIXст.
Йозеф Шрот	Загальне рахункознавство	Середина XIXст.

Закінчення додатку А

1	2	3
Зіард Штайнер	Приватне рахівництво і ведення каси в Австрії	Середина XIXст.
	Загальні фінанси, доходи державного бюджету, служб, фінансових і контролюючих органів	Середина XIXст.
Зіард Штайнер/Йоган Гончік	Про камеральну форму розрахунків і її застосування до Державної Скарбниці Австрії, бюджету, державного контролю і ведення каси	Середина XIXст.
Леонард П'єнтак	Австрійське торговельне і вексельне право	1870-1871
Йоган Гончік	Наука про державні розрахунки і комерційну бухгалтерію	Середина XIXст.
	Наука про державні розрахунки (Staatsrechnungswissensehaft)	1870-1871
	Наука про державні розрахунки і комерційну бухгалтерію	1870-1871
	Наука про загальне рахівництво	1870-1871
Едуард Букль	Австрійське фінансове право. Репетиторіум з фінансових умінь	1870-1871
Леон Белінський	Репетиторіум з фінансових умінь	1870-1871
Стефан Козма	Державне рахівництво, а саме історичний розвиток і його сучасний стан в австрійській державі	1872-1873
	Репетиторіум і практичні вправи з державного рахівництва	1872-1873
	Репетиторіум і практичні вправи з купецького рахівництва (одинарного та подвійного)	1872-1873
	Основи рахункових умінь із їх застосуванням до потреб приватних та суспільних	1874-1875
	Загальні основи рахівництва (купецького одинарного і подвійного) з розглядом і порівнянням різних способів ведення купецьких книг	1874-1875
	Історичний розвиток рахункових умінь та література від найдавніших часів	1874-1875
Теодор Кульчицький	Державне рахівництво для справ країв Австро-Угорської манархії	1872-1873
	Основи загального рахівництва	1874-1875
	Про основні відмінності камерального методу. Практичні заняття	1872-1873
Юзеф Тимінський	Про основи оподаткування. Практичні приклади	1872-1873

Додаток Б

ОБЛІКОВІ ДИСЦИПЛІНИ У НАВЧАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ ЛЬВІВСЬКОЇ ПОЛІТЕХНІКИ У 1873-1940 РР.

Таблиця Б 1

Облікові дисципліни у навчальному процесі Львівської політехніки в 1873-1889 н.р.

Навчальні роки / Предмети	1873/1874	1874/1875	1875/1876	1876/1877	1877/1878	1878/1879	1879/1880	1880/1881	1881/1882	1882/1883	1883/1884	1884/1885	1885/1886	1886/1887	1887/1888	1888/1889
1. Buchalterya i ustawy budownicze (*Бухгалтерія і засади будівництва)*	*															
2.Buchalterya *(Бухгалтерія)*	*			*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

Таблиця Б 2

Облікові дисципліни у навчальному процесі Львівської політехніки в 1889-1910 н.р.

Навчальні роки / Предмети	1889/1890	1890/1891	1891/1892	1892/1893	1893/1894	1894/1895	1895/1896	1896/1897	1897/1898	1898/1899	1899/1900	1900/1901	1901/1902	1902/1903	1903/1904	1904/1905	1905/1906	1906/1907	1907/1908	1908/1909	1909/1910
1. Buchalterya *(бухгалтерія)*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
2. Nauka prowadzenia praktycznego ksiąg rachunkowych, korespondencyi handlowej, tudzież prac kantorowych *(Наука практичного ведення рахункових книг, торгівельної кореспонденції та праці у канторах)*								*	*	*	*	*									
3. Przepisy o podatkach spożywczych *(Приписи про споживчі податки)*																				*	*

Таблиця Б 3

Облікові дисципліни у навчальному процесі Львівської політехніки в 1910-1929 н.р.

Навчальні роки / Предмети	1910/1911	1911/1912	1912/1913	1913/1914	1914/1915	1915/1916	1916/1917	1917/1918	1918/1919	1919/1920	1920/1921	1921/1922	1922/1923	1923/1924	1924/1925	1925/1926	1926/1927	1927/1928	1928/1929
1. Buchalterya *(Бухгалтерія)*	*	*	*	*	Nie bulo wykladow z powodu zajecia lwowa przez wojska rosyjskie	*	*	*	*	*	*								
2. Buchalterja podwójna *(подвійна бухгалтерія)*												*							
3. Rachunkowość *(бухгалтерський облік)*												*	*	*	*	*	*	*	*
4. Księgowość *(рахівництво)*												*	*	*	*	*	*	*	*
5. Rachunkowość i szacowanie dóbr *(Облік і оцінка статків)*											*	*	*	*	*	*	*	*	*
6. Praktyka rachunkowo-administracyjna *(Рахунково-адміністративна практика)*											*	*	*	*	*	*	*	*	*
7. Rachunkowość i kasowość kolejowa *(Облік та касові операції на залізниці)*											*	*	*	*					
8. Przepisy o podatkach spożywczych *(Приписи про споживчі податки)*	*	*	*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*			
9. Seminarjum ekonomiczno-rolniczne *(Семінар з економіки в сільському господарстві)*													*	*	*	*	*	*	*
10. Administracja lasu z księgowością *(Адміністрування та облік в лісовому господарстві)*																*			
11. Seminarjum kalkulacji warsztatowej (*Семінар з виробничої калькуляції*)																			*

Таблиця Б 4

Облікові дисципліни у навчальному процесі Львівської політехніки в 1929-1940 н.р.

Навчальні роки / Предмети	1929/1930	1930/1931	1931/1932	1932/1933	1933/1934	1934/1935	1935/1936	1936/1937	1937/1938	1938/1939	1939/1940
1. Rachunkowość *(Бухгалтерський облік)*	*								*	*	*
2.Księgowość i bilance (*Бухгалтерія і баланс)*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
3. Księgowość *(Рахівництво)*	*										
4. Praktyka rachunkowo-administracyjna *(Рахунково-адміністративна практика)*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
5. Seminarjum ekonomiczno-rolnicze *(Семінар з економіки в сільському господарстві)*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
6. Administracja lasu z księgowością *(Адміністрування та облік в лісовому господарстві)*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
7. Seminarjum kalkulacji warsztatowej (*Семінар з виробничої калькуляції)*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		
8. Nauka rachunkowośi, kalkulacji i szacowanie *(Наука рахівництва, калькуляції і оцінки)*		*	*	*	*						
9. Organizacja i zarząd przedsiębiorstw (*Організація та управління підприємством)*						*	*	*	*	*	*

Додаток В

Класифікація обліково-аналітичних документів 4СКП Армії УНР

№ пп	№ зш.	Назва документу	№ док.	Місце/дата Складання	Ким складено документи (частково їх зміст)
1	2	3	4	5	6
1	3	Відомість	-	-/ 19.02	
2	8	Рапорт	15	Коростень/2.02	
3	36	Рапорт	25	Коростень/4.02	
4	66	Рапорт	16	Коростень/7.02	1 сотня 4СКП
5	87	Рапорт	17	Коростень/8.02	-//-
6	111	Рапорт	17	Коростень/9.02	-//-
7	137	Рапорт	17	Житомир/21.02	-//-
8	-	Відомість	-		Видано І-й сотні за лютий
9	10	Квіток	-	- /2.02	Про одержання для 2-ї сотні речей сотник Нагірний
10	30	Вимога	-	- /4.02	Про потреби для 2-ї сотні -//-
11	42	Рапорт	7	Коростень/4.02	Про видачу 34 пар валянок, позаяк у козаків рвані че
12	86	Рапорт	14	Коростень /7.02	Про заміну штанів козаку Сурменко Микиті -//-
13	110	Рапорт	15	-/9.02	Прошу відпустить для дорученої мені сотні -//-
14	-	Відомість	-		Видано 2-й сотні в лютому
15	6	Вимога	90	Коростень/1.02	Про потреби для 3-ї сотні
16	7	Вимога	91	Коростень/4.02	Про заміну 2 пар черевик сотник Зільченський
17	41	Вимога	94	Коростень/4.02	Про видачу валянок для 3-ї сотні -//-
18	62	Вимога	101	Коростень/7.02	Про видачу теплих сподних штанів
19	92	Вимога	103	Коростень/9.02	Про видачу валянок і шапок -//-
20	-	Відомість	-		Видано 3-й сотні в лютому
21	133	Вимога	-	-/16.02	Про заміну черевик козаку 4-ї сотні Овдієнку
22	142	Рапорт	-	Житомир/25.02	Про видачу речей 4-й сотні
23	-	Відомість		4?5?6?10? Немає	Про видачу речей 4-й сотні в лютому 1919 р.
24	5	Вимога	-	-/1.02	Для 5-ї сотні потрібно..
25	14	Рапорт	24	Коростень/2.02	Прохаю вищого розпорядження видати для 5-ї сотні
26	73	Рапорт	26	Коростень/7.02	Для 5-ї сотні одержав Ольховик
27	106	Рапорт	2	Коростень/9.02	Сотник 5-ї сотні Бойцун
28	134	Рапорт	32	Житомир/19.02	О видачі теплих штанів Нагино Михайлу
29	-	Відомість			Видано 5-й сотні в лютому 1919 р.
30	4	Повідомлення	106	Коростень/1.02	Повідомлення про потреби 6-ї сотні Скаліцький
31	40	Рапорт	108	Коростень/4.02	Прохання видати валянки для козаків 6-ї сотні
32	48	Рапорт	110	Коростень/7.02	Сотник.Скаліцький
33	57	Рапорт	109	Коростень/7.02	Про видачу шапки Петру Батяку
34	72	Рапорт	-	-/7.02	
35	94	Рапорт	109	Коростень/9.02	Про видачу валянок -//-
36	128	Рапорт	112	Коростень/10.02	Шаровари
37	144	Рапорт	120	Житомир/25.02	Про заміну черевик (старі здати)
38	-	Відомість			Видано 6-й сотні в лютому
39	17	Рапорт	93	Коростень/3.02	Видачуа30 пар рукавиць і патронташі 7-й сотні

1	2	3	4	5	6
40	27	Рапорт	93	Коростень/4.02	Сотенний А.Пуйш..
41	61	Рапорт	94	Коростень/7.02	-//-
42	102	Рапорт	98	Коростень/9.02	Сотенний командир А.Пуйтила?
43	44	Лист-звернення		Коростень/5.02	Сотенному Бойцуну на позицію в Коростеню
44	-	Відомість			Видано 7-й сотні в лютому 1919 р.
45	9	Рапорт	2	Коростень/2.02	Підхорунжий Вербицький Штабна команда
46	150	Рапорт	13	Житомир/27.02	Підстарш. Учебної сотні Петро Тонконіг
47		Відомість			Видано Учебній сотні в лютому 1919 р.
48	35	Рапорт	32	стКоростень/4.02	Начальник команди звязку
49	46	Рапорт	38	-/5.02	-//-
50	51	Рапорт	40	Коростень/6.02	-//-
51		Відомість			Видано команді звязку в лютому 1919 р.
52	2	Вимога			Відомості про майно для Кулеметної сотні
53	11	Рапорт	-	-/1.02	Сотенний Кулеметної сотні Вівчаренко
54	15	Рапорт	-	-/2.02	-//-
55	55	Рапорт	-	-/7.02	-//-
56		Відомість			Видано Кулеметній сотні в лютому 1919 р.
57	12	Рапорт	-	Коростень/31.01	Сотник Немуштрової сотні Тригуб
58	23	Рапорт	-	-/4.02	Осаул 4СКП (друк)
59	85	Рапорт	-	Коростень/7.02	Немуштрова сотня
60	88	Рапорт	32	Коростень/8.02	
61	113	Рапорт	33	Коростень/9.02	
62	122	Докладна записка	1	Коростень/3.02	Старший писар Сергій Лук'яниця
63	127	Рапорт	129	стКоростень/10.02	Старший лікар (кутовий штамп полку)
64	140	Рапорт	-	Житомир/ 22.02	Сотенний Тригуб
65	141	Рапорт	37	Житомир/20.02	-//-
66	145	Рапорт	-	Житомир/25.02	-//-
67	147	Рапорт	-	Бердичів/28.02	
68		Відомість			Видано Немуштровій сотні в лютому 1919 р
69	13	Рапорт	32	Коростень/2.02	Півсотенний 8-ї сотні Лукянов
70	47	Рапорт	82	Коростень/31.01	Сотник Зільченський
71	16	Рапорт	-	Коростень/3.02	Хорунжий Валахов
72	18	Рапорт	-	-/3.02	Хорунжий 1-ї сотні Всеволод Янковський
73	19	Рапорт	5	Коростень/4.02	Мол.старшина 5-ї сотні хорунжий Ольховик
74	20	Рапорт	-	Коростень/4.02	Сотенний 5-ї сотні Бойцун
75	21	Рапорт	11	Коростень/4.02	Сотенний 6-ї сотні
76	24	Рапорт	4	Коростень/3-4.02	Урядовець Лановенко друк з кутовим штемпелем
77	25	Посвідка	-	-/4.02	Про отримання фуфайки
78	26	Рапорт	30	-/4.02	Хорунжий Янковський
79	28	Посвідка	-	-/4.02	Про отримання фуфайки старш. Харченко
80	29	Рапорт	7	Коростень/4.02	Сотник 1-ї сотні Жила
81	31	Посвідка	-	-/4.02	Сотник Ільчук
82	32	Рапорт	29	Коростень/4.02	Одержав Палій
83	33	Рапорт	87	Коростень/4.02	Старшина Харченко (на листівці 1.1.19 р.)
84	34	Рапорт	19	Коростень/4.02	Старшина Погоріленко (на листівці 1.1.19 р)
85	37	Рапорт	106	Коростень/4.02	Сотенний 6-ї сотні Скаліцький
86	38	Рапорт	43	Коростень/4.02	Старшина 6-ї сотні Шмогун
87	39	Рапорт	-	Коростень/4.02	Старшина Погоріленко
88	43	Посвідка	-	Коростень/5.02	Сестра милосердія А. Тищенко
89	49	Рапорт	5	Коростень/4.02	Курінний Курилко
90	52	Рапорт	6	Коростень/7.02	Хорунжий Шмагун

1	2	3	4	5	6
91	53	Рапорт	4	Коростень/7.02	Повар 5-ї сотні
92	54	Рапорт	-	-/7.02	Хорунжий 5-ї сотні Пацюк
93	56	Посвідка	-	Ст.Коростень/7.02	Командуючий 4 полком Овчаренко
94	58	Рапорт	8	Коростень/7.02	Сотник Нагірний
95	59	Рапорт	-	Коростень/7.02	Хорунжий 3-ї сотні Луцік
96	60	Рапорт	15	Ст.Коростень/7.02	4-ї сотні Онищенко
97	63	Рапорт	6	Ст.Коростень/7.02	Хорунжий Петро Лукян..
98	64	Рапорт	17	Коростень/7.02	Сотенний 5-ї сотні Бойцун, одержав Ольховик
99	65	Рапорт	14	Ст.Коростень/7.02	Півсотенний 2-ї сотні хорунжий Мурзак
100	67	Рапорт	13	Ст.Коростень/7.02	Хорунжий Лисий
101	68	Рапорт	-	Ст.Коростень/7.02	Півсотенний Ісаєнко
102	69	Рапорт	31	-/7.02	Хорунжий 1-ї сотні Всеволод Янковський
103	70	Рапорт	7	Коростень/7.02	Хорунжий Шмагун
104	71	Рапорт	-	Ст.Коростень/7.02	Хорунжий Погоріленко
105	74	Рапорт	7	Ст.Коростень/7.02	Мол.старшина 5-ї сотні Терещенко
106	75	Рапорт	6	Коростень/7.02	Мол.старшина 5-ї сотні хорунжий Ольховик
107	76	Заява	8	-/7.02	Хорунжий Жила II
108	78	Рапорт	-	Коростень/7.02	Хорунжий Сергій Кравчинський
109	79	Рапорт	-	Коростень/7.02	Хорунжий 3-ї сотні Луцік
110	80	Рапорт	12	Ст.Коростень/7.02	Півсотенний 6-ї сотні хорунжий Яків Марценюк
111	81	Рапорт	29	Коростень/7.02	Сотник Бойцун
112	82	Рапорт	3	Ст.Коростень/7.02	Сотник 3-ї сотні Зідьченський
113	83	Рапорт	27	Коростень/7.02	Старшина 4СКП Михайленко
114	84	Рапорт	95	Коростень/7.02	Командір 7-ї сотні
115	89	Рапорт	1	Коростень/9.02	Сотенний немуштрової сотні Артомон Тригуб
116	90	Рапорт	-	Ст.Коростень/9.02	Хорунжий Погоріленко
117	91	Квіт	-	-/9.02	Господаря полку О.Мельн..
118	93	Рапорт	18	Коростень/9.02	Сотенний кулеметної сотні Захарченко
119	95	Рапорт	-	Коростень/9.02	Сотник Валахів
120	96	Рапорт	82	Коростень/9.02	Старшина 6-ї сотні Харченко
121	98	Рапорт	110	Коростень/9.02	Сотенний 6-ї сотні
122	99	Рапорт	-	Коростень/9.02	Сотник Ільчук
123	100	Рапорт	11	Ст.Коростень/9.02	Полковий Квартер…
124	101	Рапорт	-	Ст.Коростень/9.02	Сотник кулеметної сотні Вівчаренко
125	103	Рапорт	-	Ст.Коростень/9.02	Хорунжий 3-ї сотні Луцік
126	104	Рапорт	4	Ст.Коростень/9.02	Хорунжий Кожан
127	105	Рапорт	100	Ст.Коростень/9.02	Командір 7-ї сотні А.Пу..
128	107	Рапорт	-	-/9.02	Хорунжий Прокопець
129	108	Посвідка	-	-/9.02	Онищенко
130	109	Рапорт	-	-/9.02	Хорунжий 1-ї сотні Янківський
131	112	Рапорт	8	Коростень/9.02	Мол. старшина Немуштрової сотні хор. Гріненко
132	114	Рапорт	7	-/10.02	Хорунжий Крижановський
133	115	Рапорт	-	-/10.02	Старшина Кулеметної сотні Ігнатенко
134	116	Рапорт	-	Ст.Коростень/10.02	Півсотенний Ісаєнко
135	117	Рапорт	-	Ст.Коростень/10.02	Хорунжий Лисий
136	118	Рапорт	-	Ст.Коростень/10.02	Сотенний 4-ї сотні хорунжий Демішкан
137	120	Рапорт	-	Ст.Коростень/10.02	Хорунжий Демішкан
138	121	Рапорт	15	Ст.Коростень/10.02	Хорунжий Мурзак
139	126	Рапорт	-	-/9-10.02	Лікар Лернер

Закінчення додатку В

1	2	3	4	5	6
140	123	Рапорт	115	Коростень/6-8.02	Старший лікар Лернер (кутовий штамп 4СКП)
141	124	Посвідка	-	Ст.Коростень/10.02	Ст. Михайленко
142	125	Посвідка	-	-/10.02	Л. Тищенко
143	129	Заява	15	Ст.Коростень/7.02	
144	130	Рапорт	7	Коростень/10.02	Значковий Гелімбаровський
145	131	Вимога	-	Ст.Коростень/12.02	Полковий Осаул Прокопенко, одержав Пацюк
146	132	Рапорт	19	Житомир/16.02	Півсотенний 7-ї сотні
147	135	Рапорт	13	-/20.02	Хорунжий 1-ї сотні Кост. Лисий
148	136	Рапорт	19	Житомир/ 19.02	Сотник 1-ї сотні Жила
149	138	Посвідка	-	-/21.02	Командир полку Овчаренко
150	139	Посвідка	-	-/21.02	Полковий осаул Прокопенко
151	143	Рапорт	-	-/25.02	Значковий Гавриленко
152	146	Посвідка	-	-/25.02	Одержав Коваленко
153	148	Рапорт	5	Бердичів/27.02	Хорунжий Кожан
154	149	Рапорт	115	Житомир/21.02	Сотенний 6-ї сотні Скаліцький
155		Відомість			

Додаток Г

Форма загальної відомості на речі, видані сотням, старшинам та іншим у квітні 1919 р.

Кому видано	1-й сотні	2-й сотні	3-й сотні	4-й сотні	5-й сотні	6-й сотні	7-й сотні	Учебній сотні	Команді звязку	Кулеметній сотні	Немушторній сотні	Для окол.лодка на халати	Для отряда в Торчині	Для отряда на Стоході	Для отряда в Шепетівці	Старшинам	Разом	На заготовки черевик	Для старш.збрання	Отаманові 2-ї дивізії	Ординарцеві Отам.2-ї дивіз.Осінчукові	Для збройної майстерні	Для штаба 2-ї дивізії	Козакові інформ.б.Лозовикові	Старш.1-ї дивізії Гужві	Осаулові отаманові	Разом	Разом
Сурми																												
Кірки з чехл.																												
Брезенти																												
Простині																												
Бязі арш.																												
Шкіри фунт.																												
Прибор до їжі																												
Сокири																												
Тілогрійки																												
Суконні зах.штани																												
Палатки																												
Тринчики																												
Черевики нові																												
Кальсони																												
Сорочки																												
Пояси																												
Носовики																												
Шарфи																												
Сірі штани																												
Жупани																												
Ватні штани																												
Попони																												
Патронташи																												
Рос.шинелі																												
Казанки																												
Фляги																												
Брезент.відра																												
Запл.мішки																												
Бокові мішки																												
Лопатки з чехлами																												
Парус.пояси																												
Кожухи																												
Онучі																												
Обмотки																												
Кашкети																												
Шнурки до черевик																												
Черевики пон.																												
Літні штани																												
Гімнастерк																												
Каски																												
Піхви шкір.																												
Рушн.ремні																												
Набійниці																												
Рушники																												
Шинелі																												

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

РОЗВИТОК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ

Технічне редагування
і ком'ютерна верстка – Ніни Заяць

Підписано до друку 27.09.2019 р.
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Умовн. друк. арк. 18,02. Обл.-вид. арк. 14,78.
Наклад 300 прим.

Видавець і виготовлювач: ТзОВ «Растр-7»
79005, м. Львів, вул. Кн. Романа, 9/1
тел./факс: (032) 235 52 05, 235 72 13
e-mail: rastr.sim@gmail.com www.rastr-7.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ЛВ № 22 від 19.11.2002 р.



ISBN 978-617-7726-81-3