

ГЕНЕЗИС СТАНОВЛЕННЯ І ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

Досліджено генезис становлення обліково-звітної інформації під впливом еволюційного розвитку суспільства. Визначено проблеми теорії обліково-звітної інформації та запропоновано шляхи їх розв'язання з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду

Ключові слова: облік, звітність, формування, становлення, обліково-звітна інформація, оборот, принципи бухгалтерського обліку, суттєвість, економічність, інфляція, модель

Постановка проблеми. Складність управління економікою підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, потребує створення адекватної системи інформаційного забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства, а отже, пошуку нових підходів до розгляду питання генезису становлення і вирішення проблем теорії обліково-звітної інформації підприємств в контексті глобальних змін. Отже, питання генезису становлення і проблеми теорії обліково-звітної інформації в системі управління підприємством в умовах сьогодення набуває актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням вдосконалення теорії і методології обліку та звітності у різні часи займалися такі вчені-економісти, зокрема як Х. Андерсон, О. Андрусь, М. Бенько, І. Білоусова, М. Бондар, О. Брадул, М. ван Бреда, Ф. Бутинець, Б. Валувєв, Г. Велш, А. Герасимович, Л. Гнилицька, С. Голов, Н. Грабова, Р. Грачова, Х. ван Грюнинг, З. Гуцайлук, С. Гушко, В. Дерій, Р. Ентоні, В. Єфіменко, В. Жук, С. Івахненков, Д. Колдуелл, В. Костюченко, М. Коцупатрій, М. Кужельний, М. Кузьміна, А. Кузьмінський, М. Кутер, П. Куцик, Т. Кучеренко, О. Лаговська, В. Ластовецький, С. Левичька, С. Легенчук, В. Лінник, О. Лишиленко, Л. Ловінська, Н. Малюга, С. Михалевич, В. Моссаковський, Б. Нідлз, Н. Остап'юк, В. Палій, В. Пархоменко, О. Петрук, М. Пушкар, М. Плятов, Р. Рашитов, Д. Ріс, О. Рожнова, Н. Сафронова, Д. Свідерський, Є. Свідерський, І. Смірнова, Я. Соколов,

В. Сопко, Л. Сук, П. Сук, В. Ткач, Н. Ткаченко, Г. Уманців, Е. Хендріксен, П. Хомин, Л. Чайковська, І. Чалий, М. Чумаченко, А. Шайкан, В. Шевць, М. Шигун, В. Шевчук, Д. Шорт, К. Юрченко, А. Яцюк та інші. Проте, нині в науково-практичній літературі питання генезису становлення і проблеми теорії обліково-звітної інформації в системі управління підприємством недостатньо відображено. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Мета дослідження. Мета нашого дослідження полягає у розкритті генезису становлення і проблеми теорії обліково-звітної інформації в системі управління підприємством.

Викладення основного матеріалу. Необхідність орієнтації обліково-звітної інформації на користувачів була обґрунтована ще Л. Пачолі в XV столітті у всесвітньо відомій праці "Трактат про рахунки та записи" [1]. Одним з його основних постулатів була ясність, під якою розумілося, що бухгалтерський облік повинен надавати користувачам ясну й зрозумілу обліково-звітну інформацію. Спочатку основним користувачем обліково-звітної інформації виступав тільки власник, який також виконував бухгалтерські функції. Надалі, відбулася еволюція господарського обліку у зв'язку з різким зростанням числа користувачів. Це змусило бухгалтера в процесі інтерпретації фактів господарської життя підприємства розглядати і урахувати інтереси різних груп користувачів: власників, менеджерів, працівників, підзвітних осіб, дебіторів і кредиторів тощо (табл. 1).

Таблиця 1. Генезис становлення та формування обліково-звітної інформації для різних груп користувачів (Складено на основі досліджень Н. Бондарчук [2, с. 220] та М. Кузьміної [3, с. 15])

№ з/п	Передумови виникнення інформаційних потреб	Період	Користувачі	
1	Розвиток італійської бухгалтерії, у рамках якої були сформульовані основні облікові категорії: баланс, рахунки, подвійний запис, сальдо; розроблені інтерпретаційні, переважно персоналістичні схеми	XV ст.	Власник, який виконує бухгалтерські функції	
2	Виникнення процедур узгодження взаємних зобов'язань в інтересах власника і осіб, пов'язаних з ним діловими відносинами	XVI ст.	Кредитори (Економічні партнери (постачальники, покупці))	
3	Формування перших податкових систем, що включають в себе прямі й непрямі податки, поява оподаткування як науки. Податки стають провідним джерелом дохідної частини бюджетного устрою	Кінець XVII початок XVIII ст.		Держава
4	Розвиток банківської справи, формування банківської системи, необхідність надання балансу для видачі кредиту			Банки
5	Поява акціонерних товариств, які розвивалися з італійських товариств і стали попередниками сучасних корпорацій	XVII ст.	Інвестори	
6	Повсюдне поширення акціонерних товариств призвело до необхідності публікації звітності, яке потребувало суворої регламентації правил складання звітності у вигляді спеціального закону	Кінець XIX початок XX ст.	Акціонери	
7	Розвиток науки і техніки, поява менеджменту як науки	Кінець XIX початок XX ст.	Менеджери	
8	Удосконалення теорії й практики менеджменту, поява перспективних наукових напрямів і розробка діючих інструментів, що дозволяють здійснювати господарську діяльність на принципово новій основі. Розвиток управлінського обліку	XX ст.		
9	Поділ функцій володіння та управління власністю привело до відсторонення власників від інформаційних джерел підприємства	XX ст.	Власники	
10	Розвиток інформаційних технологій призвів до необхідності подання обліково-звітної інформації підприємств в електронному вигляді, що потребувало прийняття відкритого міжнародного стандарту XBRL (англ.: eXtensible Business Reporting Language, укр.: мова створення ділових звітів)	поч. XXI ст.	Банки, власники, держава, інвестори, менеджери, покупці, постачальники	

У табл. 1 наведено передумови, щодо історичного розвитку формування обліково-звітної інформації для різних груп користувачів. У зв'язку з еволюційним розвитком економіки на даних етапах розвитку суспільства змінювалися підходи щодо формування

обліково-звітної інформації для її користувачів, вимоги до складу обліково-звітної інформації та формату її подання. Обороти обліково-звітної інформації в процесі управління і реалізації управлінських рішень наведено на рис. 1.

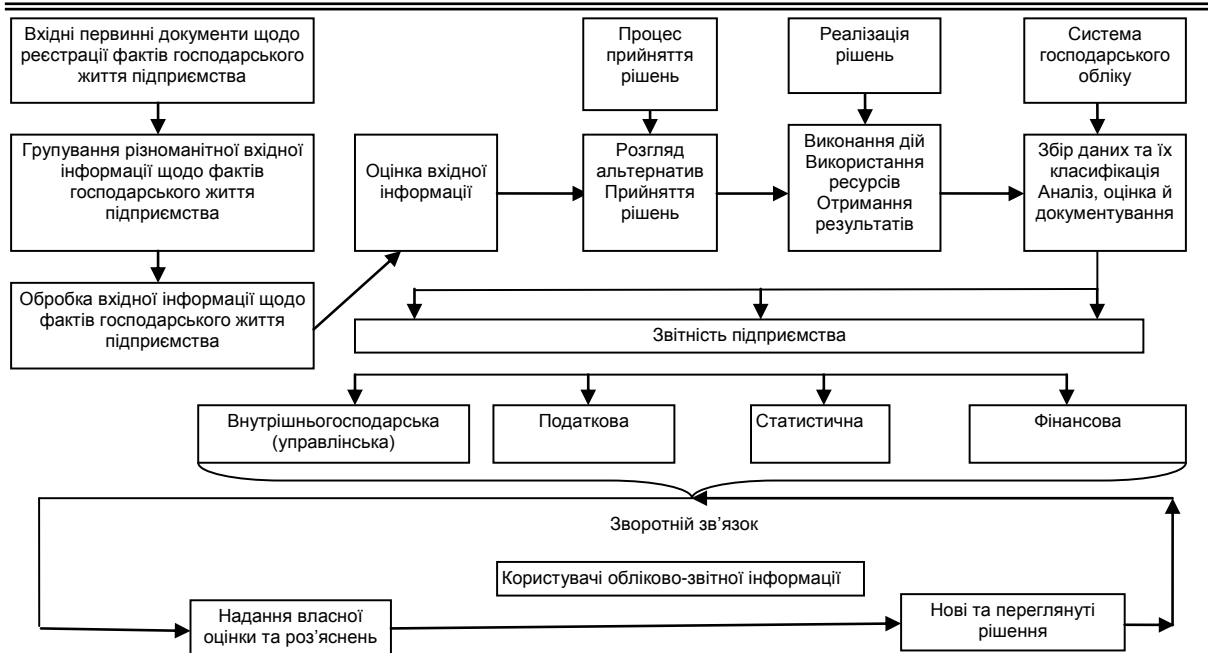


Рис. 1. Оборот обліково-звітної інформації в процесі ухвалення та реалізації управлінських рішень

Інформаційною базою для складання реєстрів, що формують внутрішньогосподарську (управлінську), податкову, статистичну, фінансову звітність є первинні бухгалтерські документи, що фіксують факти господарського життя підприємства. Дані цих реєстрів групуються за різними ознаками, що пов'язані із завданнями кожного виду звітності підприємства.

Визначаючи проблеми теорії обліково-звітної інформації, необхідно звернутись до "парадоксів бухгалтерського обліку", що визначені Я. Соколовим. Під парадоксами бухгалтерського обліку і фінансової звітності Я. Соколов розумів логічну суперечність в обліково-звітній інформації, що міститься у звітності, яка ускладнює її інтерпретацію.

Я. Соколов виділяє 32 основних парадоксів бухгалтерського обліку у книзі "Бухгалтерський учет как сумма фактов хозяйственной жизни":

1. бухгалтерський облік не можна зрозуміти з нього самого;
2. обліковий залишок не дорівнює фактичному;
3. один і той самий об'єкт не може бути віднесено як до основних засобів, так і до оборотних активів;
4. прибуток є, а грошей немає;
5. отримано реальний збиток – в обліку відображено прибуток;
6. витрати не окупилися, а прибуток вже є;
7. дохід отримано, а грошей немає;
8. товари продані у борг, а в обліку відображено прибуток;
9. дохід отриманий в іноземній валюті, неможна адекватно перевести в національну валюту;
10. дохід представлений векселем, а прибутку немає;
11. гроші (активи) отримані в якості авансу, а доходу немає;
12. товари (активи) обміняні на інші товари (активи), а прибутку немає;
13. безоплатно отримані активи, а доходу немає;
14. дохід створений, а прибутку немає;
15. гроші використано, придбані активи, а витрат немає;
16. витрати понесено і доходи збільшилися;
17. чим більша оцінка витрачених активів, тим менше прибутку;
18. затрати понесені у даному звітному періоді, можуть не рахуватися витратами;
19. гроші (активи) видані у якості авансу, а витрат немає;
20. витрачено активи на придбання основних засобів та нематеріальних активів, проте ця дія витратами не рахується;

21. гроші витрачено, майно не придбано. Передплата за актив не розглядається як витрати;

22. витрати в житті є, а в обліку немає (Активи не витрачені, а витрати є).

23. не всі явні витрати рахуються такими;

24. витрати – це не тільки те що затрачено, але й те, що не отримано;

25. витрати виникають навіть тоді, коли власник ще не встиг щось продати;

26. одна й та сама сума може бути як дохід або як витрати;

27. прибуток обчислений за весь час існування фірми (з моменту її заснування до ліквідації), не може бути рівний сумі прибутку, що отриманий за кожний звітний період;

28. гроші є, а прибутку немає;

29. майнова маса (актив) змінилася, а прибуток ні;

30. прибуток змінився – майнова маса, у вигляді активу ні;

31. сума засобів підприємства не дорівнює її сукупній вартості;

32. бухгалтерська звітність відображає факти господарського життя, що мало місце в минулому, але зміст звітності в тому, щоб дати можливість потенційним користувачам приймати рішення на майбутнє [4, с. 147 – 182].

Варто погодитись з думкою провідного вітчизняного вченого-економіста М. Бондаря, що "Бухгалтерська звітність – це модель, що відрізняється від реального господарського життя фірми" [5, с. 146]. Тому для цілей управління підприємством, необхідно врахувати парадокси бухгалтерського обліку, що визначені Я. Соколовим. Вони змушують користувачів бухгалтерської звітності замислитись про необхідність додаткової обліково-звітної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Не погоджуючись з думкою В. Моссаковського, стосовно того, що "На перший погляд видається, що перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності дає змогу отримати зведені дані, які відповідають потребам органів управління всіх рангів" [6, с. 3], необхідно зазначити, що це не зовсім так. Адже фінансова звітність не надає всієї необхідної обліково-звітної інформації для прийняття адекватних економічних рішень. Це пов'язано з тим, що основним завданням фінансової звітності є відображення результатів минулих подій. Так, М. Бондар зазначає, що "... бухгалтерський баланс та інші основні форми фінансової звітності є недостатньою інформативною формою для

аналізу і оцінки фінансового стану підприємства. Вони в основному відображають фінансові результати минулих подій і містять неповну інформацію, корисну для ухвалення інвестиційних рішень і рішень за наданням кредитів, а також не дозволяють визначити майбутні грошові потоки суб'єкта, ефективність використання ресурсів, залучення позикових коштів, доцільність збільшення власного капіталу, його рентабельність" [5, с. 148]. Такої ж думки дотримується С. Голов, який зазначає: "МСФЗ – це стандарти фінансової звітності, тому визначають лише вимоги до вихідної інформації для певних користувачів, передусім інвесторів, а не до всієї інформаційної системи бухгалтерського обліку" [7, с. 5]. Також С. Голов вказує, що "Джерелом теоретичних і методологічних обмежень є неформальні інститути (стереотипи, звичаї тощо). Регуляторними є обмеження, які утруднюють застосування альтернативних підходів до формування необхідної інформації. В Україні такими обмеженнями є уніфікований план рахунків і форми фінансової звітності, які не дозволяють здійснювати поточний облік на основі між функціонального зв'язку зі стратегією підприємства. Уніфікований план рахунків та положення (стандарти) бухгалтерського обліку призначені передусім для складання фінансової звітності. Це виключає можливість забезпечення в межах однієї системи обліку потреб користувачів, інтереси яких не задовольняє фінансова звітність" [8, с. 117]. С. Гушко застерігає, що "В ситуації відсутності ефективної системи збирання інформації, фінансова звітність за МСФЗ надає користувачам в особі менеджменту підприємств можливість оперувати даними міжнародної звітності під час схвалення інвестиційних рішень. Проте внаслідок того, що дана інформація надається з великим тимчасовим інтервалом (до 9 місяців за річною звітністю), використовувати фінансову інформацію як управлінську можна лише під час глобальних управлінських рішень (розвиток бізнесу, інвестування тощо), оскільки оперативні рішення вимагають оперативної інформації" [9, с. 136]. Вітчизняний вчений-економіст В. Кулик зазначає, що "Не отримуючи необхідно інформації у системі бухгалтерського обліку та звітності, менеджери змушені звертатися до інших інформаційних джерел" [10, с. 91]. Т. Кучеренко вказує, що "Розкриття інформації у звітності визначається масштабністю оперування звітними даними зацікавлених економічних осіб, а зміст принципів фінансової звітності зводиться не стільки до буквального дотримання вимог МСФЗ та П(С)БО, скільки до надання дохідливих, доречних, достовірних та зставних показників, що відповідають інформаційним очікуванням учасників бізнесу" [11, с. 20]. Варто прислухатись до думки М. Пятова та І. Смірної стосовно звітності складеної за МСФЗ у Росії: "Ни для кого не секрет, что, несмотря на все перемены, связанные с "обелением" экономики, происходящие в России в последние годы, данные официальной бухгалтерской отчетности большинства отечественных предприятий (особенно малого и среднего бизнеса) не имеют ничего общего с реальным положением дел. Данные официальной отчетности приводятся в необходимом соответствии с данными налоговой отчетности компаний, целью которой, в свою очередь, является "уход от налогов". При этом реальное финансовое положение

компаний предприятий можно увидеть только из данных так называемой "управленческой" отчетности, доступной только внутренним потребителям бухгалтерской информации. И если говорить откровенно, то пока эта ситуация не изменится, совершенно все равно как будут себя вести учет эти предприятия: по МСФО, по РСБУ или еще как-то, так как данные отчетности в принципе не будут отражать реального положения дел" [12, с. 48]. Також, необхідно врахувати тезу Л. Чайковської стосовно того, що інтереси зацікавлених користувачів обліково-звітної інформації значно відрізняються, і бухгалтерський облік на сьогодні не може задовольнити всі інформаційні потреби цих користувачів в повному обсязі [13, с. 27]. У експертному опитуванні: "Дослідження практики застосування МСФЗ в Україні", в якому взяло участь 350 головних бухгалтерів (бухгалтерів) у 2012 р. підтверджується основна гіпотеза, що МСФЗ фактично не імплантовані в Україні, а також цільова аудиторія не готова застосовувати МСФЗ [14]. Труднощі на які звернули респонденти щодо застосування МСФЗ в Україні: а) відсутність фінансування; б) невідповідність національного законодавства; в) відсутність знань, досвіду та навичок у бухгалтерів; г) відсутність програмного забезпечення [14].

Отже, оцінюючи тільки показники фінансової звітності, необхідно сказати, що наведена інформація в ній є недостатньою для прийняття економічних рішень.

Основні принципи бухгалтерського обліку, на сьогодні, визначають як вітчизняну так і міжнародну облікову практику. На їх основі формується цілий ряд цілеспрямованих правил відображення фактів господарського життя підприємства. Таким чином, принципи бухгалтерського обліку визначають склад обліково-звітної інформації підприємства про фінансово-господарську діяльність підприємства та можливість користувачів для її аналізу. З іншої сторони, задекларовані принципи бухгалтерського обліку для практики мають виключно декларативний характер, що також має не менший вплив на зміст звітності підприємства, так як в цьому випадку, очікування користувачів можуть суттєво відрізнятись з відображеним станом справ.

У міжнародних стандартах фінансової звітності встановлено дві основні концепції – безперервності та нарахування, а також одинадцять якісних характеристик фінансових звітів – доречність, достовірність, зставність, зрозумілість, нейтральність, обачність, повнота, правдиве подання, превалювання сутності над формою, своєчасність, сукупність [15, с. 7 – 12].

Відповідно до ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" 16.07.1999 р. №996-XIV [16] та П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [17] сучасна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності ґрунтується на принципах обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. Характеристика основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [16] та П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [17]

№ з/п	Найменування	Характеристика
1	2	3
1	Обачність (консерватизм) (англ.: circumspection)	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
2	Повне висвітлення (англ.: full coverage)	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
3	Автономність (англ.: business entity principle)	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

Продовження табл. 2.

1	2	3
4	Послідовність (англ.: sequence)	постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
5	Безперервність (англ.: going-concern concept)	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
6	Нарахування та відповідності доходів і витрат (англ.: accrual basis)	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
7	Превалювання сутності над формою (англ.: substance over form)	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
8	Історична (фактична) собівартість (англ.: historic cost)	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
9	Єдиний грошовий вимірник (англ.: single monetary measure)	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
10	Періодичність (англ.: periodicity)	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

С. Голов пропонуючи систему глобального бухгалтерського обліку виділяє наступні принципи: релевантної економічної сукупності, нарахування та/або касовий принцип, превалювання сутності над формою або форми над сутністю, релевантного оцінювання, чутливість до ризику, принцип збалансованих грошових і негрошових вимірників, своєчасності, послідовності (якщо інше не зазначене користувачем), репрезентативності [18, с. 21].

Провідний вітчизняний вчений Н. Малюга зазначає, що "Через принципи визначається порядок організації та ведення бухгалтерського обліку. Отже, методологія бухгалтерського обліку, яка для нас є зрозумілою та звичною, до того ж добре розробленою, є нічим іншим як впорядкованою системою принципів бухгалтерського обліку" [19, с. 425]. Принципи бухгалтерського обліку виступають об'єктом регламентації – через принципи визначається порядок організації та ведення обліку. Методологія бухгалтерського обліку є впорядкованою системою принципів. Зважаючи на першооснову принципів, вони повинні визначатися на предметно-концептуальному рівні методології бухгалтерського обліку, а прийоми, що підлягають регламентації, складають її нормативний рівень [19, с. 474].

Вітчизняний вчений економіст О. Петрук пропонує: "Принципи потрібно поділити на припущення (гіпотези – автономність, безперервність, послідовність, періодичність) і вимоги (диспозиції – обачність, повне висвітлення, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник)" [20, с. 24]. Ми підтримуємо думку О. Петрука стосовно наступного: "Методологічна помилка полягає у тому, що ефективним може бути тільки комплексне застосування принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Розробка та прийняття вітчизняних стандартів відбувається з орієнтацією на МСФЗ, що ґрунтуються на шістнадцяти (чотири ще розуміються, хоча окремо не названі). Отже, десять принципів в українських стандартах не забезпечують якості бухгалтерської інформації" [21, с. 85].

В рамках вирішення проблеми принципів бухгалтерського обліку М. Шигун пропонує відокремлювати рівні ведення обліку та складання звітності і виділяти відповідно принципи організації бухгалтерського обліку, принципи складання і подання фінансової звітності [22, с. 398]. До групи принципів організації бухгалтерського обліку автор відносить принципи цілісності, автономності (або підприємства, господарської одиниці, самостійності), безперервності (або безперервності діяльності, діючого підприємства), реєстрації, раціональності (економічної інформації) та контролю [22, с. 390]. Група принципів ведення бухгалтерського обліку включає принципи, що відображають умови застосування облікових процедур

в ході збору, реєстрації, групування, систематизації, класифікації та зведення даних про факти господарського життя. Ця група може включати принцип подвійності, нарахування та відповідності доходів і витрат (або відповідності, метод нарахування), реалізації, обачності (або консерватизму), превалювання сутності (змісту над формою, історичної (фактичної) собівартості (або собівартості), єдиного грошового вимірника (або вимірника, грошового вимірника), кваліфікації, періодичності (або періодизації, ідентифікації), послідовності, повного висвітлення (або повноти висвітлення, повного розкриття, повноти), несуперечності [22, с. 394]. Принципи складання і подання фінансової звітності пов'язані з умовами підготовки та оприлюднення звітності суб'єктами господарювання. Такий характер мають принципи достовірності, зіставності, доречності, точності (або відносності, відносної точності), зрозумілості (або ясності), інтерпретації, комунікації, значимості (або суттєвості, подання і розкриття, класифікації), погодженості (або узгодженості) [22, с. 401].

Підприємства – укладачі звітності змушені постійно боротися з невизначеностями, які неминуче оточують його фінансово-господарську діяльність, такі як отримання сумнівних боргів, ймовірний термін служби машин та обладнання, кількість можливих гарантійних ремонтів. Така невизначеність визнається за допомогою розкриття їх характеру та дотримання принципу обачності при складанні звітності підприємства. Дотримання принципу обачності не повинно створювати приховані резерви та надлишкові запаси, свідомо зменшувати активи або доходи, навмисно збільшувати зобов'язання та витрати підприємства, так як в цьому випадку обліково-звітна інформація не буде нейтральною, а звідси – втратить властивість надійності.

Сутність принципу обачності полягає в тому, що найбільш ліквідне майно підприємства у звітності повинно оцінюватись виходячи із мінімальної вартості із двох оцінок: ринкової вартості або вартості придбання, а дебіторська заборгованість у сумі ймовірного її отримання. На практиці вищезазначене реалізується шляхом створення резервів. Відповідно до Інструкції "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" № 291 від 30.11.1999 р. узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів) здійснюється на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" [23], що має відповідні субрахунки (табл. 3).

Таблиця 3. Характеристика рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" у розрізі субрахунків

№ з/п	Найменування субрахунку	Характеристика
1	471 "Забезпечення виплат відпусток"	ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
2	472 "Додаткове пенсійне забезпечення"	ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення;
3	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"	ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо;
4	474 "Забезпечення інших витрат і платежів"	ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
5	475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)"	узагальнюється інформація про призовий фонд – суму, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї;
6	476 "Резерв на виплату джекпоту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї"	узагальнюється інформація про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї;
7	477 "Забезпечення матеріального заохочення"	ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому;
8	478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок"	ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійсненні роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивации порушених земель.

Отже, дотримуючись принципу обачності, укладачі звітності в першу чергу повинні виходити з інтересів її користувачів, які справедливо очікують максимально правдиве відображення обліково-звітної інформації про діяльність підприємства.

Облікова-звітна інформація підприємства повинна бути повною з урахуванням суттєвості та витрат на її отримання. Неповне висвітлення може зробити обліково-звітну інформацію хибною або дезорієнтуючою, а звідси с ненадійною та недосконалою з точки зору її доречності. Обліково-звітна інформація може бути доречною, тобто може вплинути на прийняття користувачами відповідних рішень, проте вона може бути настільки ненадійною, що прийняття її до уваги може дезорієнтувати її користувача. Наприклад, якщо обґрунтованість і розмір позову про відшкодування збитків, розглянутого в суді, оскаржується, для підприємства може бути недоцільно визнавати всю суму позову в балансі, хоча можливо доречно буде розкрити суму та обставини, що пов'язані з позовом.

Принцип автономності запозичений теорією бухгалтерського обліку із цивільного права. Ідея цього принципу полягає в тому, щоб підкреслити та відобразити в бухгалтерському обліку юридичну самостійність підприємства як суб'єкта господарських відносин і, відповідно, суб'єкта бухгалтерського обліку, від осіб, які є його учасниками (засновниками). Ідея подання принципу автономності підприємства – це ідеї теорії статичного балансу (М. Берлінер) [24]. Сутність якої полягає в тому, що найбільш важливою обліково-звітною інформацією для її користувачів є дані про платоспроможність підприємства, що надають можливість підприємству отримати кредити. Відповідно, завданням обліково-звітної інформації в даному випадку є забезпечення функціонування інституту кредитування в економіці. Враховуючи вищевикладене, ціль статистичного балансу – показати можливості підприємства щодо сплати власних боргів. Це передбачає, що актив балансу розглядається як майно, що здатне забезпечити покриття боргів підприємства, а пасив як їх перелік – перед власниками (засновниками, учасниками) та іншими кредиторами підприємства. Мета складання балансу в цьому випадку – побачити, чи вистачить майна підприємства на дату складання балансу для того, щоб сплатити підприємству власні борги. Принцип

автономності передбачає включення в актив балансу тільки власного майна підприємства, який дозволяє найбільшою мірою задовольнити інтереси кредиторів підприємства як користувачів звітності на шкоду інтересам власників та інших кредиторів, пріоритетним напрямом аналізу обліково-звітної інформації для яких є оцінка рентабельності діяльності підприємства.

Принцип послідовності передбачає, що обрані підприємством методологічні варіанти обліку будуть зберігатися протягом тривалого терміну. Цим принципом передбачається забезпечення співставності облікових даних. Про те, господарська діяльність підприємства змінюється з часом, а звідси керівництво підприємства повинно підлаштовуватись під вищенаведені зміни, шляхом модифікації власної облікової політики. Відповідно до п. 45 МСБО 1 "Подання фінансової звітності": "Суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки:

а) не є очевидним (внаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансової звітності), що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8;

б) МСФЗ не вимагає зміни в поданні" [25].

Згідно з п. 19, 23, 25 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [17] та п. 22 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [26] облікова політика підприємства повинна розкриватися у примітках до фінансової звітності. У листі Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. N 31-34000-10-5/27793 зазначається, що облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документу про встановлення і змінення облікової політики [27]. У Росії згідно п. 24, 25 ПБО 1/2008 "Облікова політика організації" передбачено, що інформація про зміну облікової політики підлягає розкриттю у пояснювальній записці, що входить до складу бухгалтерської звітності організації [28]. Ми не погоджуємося з думкою М. Щирби стосовно того, що: "У системі управлінського обліку зміна облікової політики може застосовуватись до фактів господарської діяльності

з моменту їх виникнення виходячи з потреб управлінського персоналу підприємства” [29, с. 213]. Ми підтримуємо думку О. Лаговської щодо недоцільності виокремлення управлінського обліку в окремий вид обліку, в силу інформаційної обмеженості даної системи, а тим паче в окрему галузь знань [30, с. 223]. Обліково-звітна інформація формується в системі господарського обліку підприємства для управління з урахуванням специфічних вимог її користувачів. На нашу думку, не доцільно позначати управлінський облік як окрему систему обліку, а також окремо вживати “управлінський” облік, адже весь господарський облік в середині підприємства направлений на забезпечення потреб управління, тому і є “управлінським”. Для цього пропонуємо вживати поняття “внутрішньогосподарський (управлінський) облік” як підсистему бухгалтерського обліку підприємства.

Безперервність діяльності підприємства являє собою не тільки бухгалтерським методологічним принципом, але й ідеєю, що визначає сприйняття господарського життя підприємства в сучасній економіці, яка направлена на продовження та розвиток, а не на заздалегідь визначеними часовими рамками. Ідея цього принципу полягає в тому, що при формуванні методології бухгалтерського обліку та складанні звітності не береться до уваги той факт, що діяльність підприємства з часом припиняється, а робиться припущення, що підприємство буде нормально функціонувати (хоча б в найближчому майбутньому), тобто не припинить свою діяльність. Це найважливіше припущення, адже, будь-яке підприємство з плином часу рано чи пізно припиняє свою діяльність, тобто ліквідується. Відповідно до п. 25 МСБО 1 “Подання фінансової звітності”: “Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб’єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суб’єкт господарювання складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб’єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов’язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності суб’єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, суб’єкт господарювання має розкрити інформацію про такі невизначеності. Якщо суб’єкт господарювання не складає фінансову звітність на основі припущення безперервності, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій він склав фінансову звітність, та з причинами, через які діяльність суб’єкта господарювання не розглядається як безперервна” [24]. Згідно з п. 26 МСБО 1 “Подання фінансової звітності”: “Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього – щонайменше на 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом” [24]. Нормативно принцип безперервності визначається наступним чином: підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і в неї відсутні наміри, і необхідність ліквідації або істотного скорочення діяльності, а, отже, зобов’язання будуть погашатися у встановленому підприємством порядку. Недоліком принципу безперервності, на нашу думку, є характеристика, властива практично всім принципам обліку – його послідовне виконання формує певні межі інформативності звітності, вихід за які означає відмову від дотримання його вимог.

Відповідно до п. 27 МСБО 1 “Подання фінансової звітності”: “Суб’єкт господарювання складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування” [24]. Це означає, що бухгалтер реєструє факти господарського життя підприємства, які фінансово впливають на підприємство, в тому звітному періоді, в якому вищенаведені факти мають місце, незалежно від того, коли підприємством були отримані грошові кошти. Також згідно п. 28 МСБО 1

“Подання фінансової звітності”: “Якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суб’єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов’язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі” [24]. Принцип нарахування являє собою варіант відповіді на одне з найважливіших питань бухгалтерської методології, яке полягає в тому, з якого моменту можна розглядати факт господарського життя, що мав місце для цілей бухгалтерського обліку. Факт повинен визнаватися (відображатися) в бухгалтерському обліку не з моменту руху грошових коштів, який з ним пов’язаний, а з моменту здійснення цього факту. Ідея принципу нарахування полягає в тому щоб розсунути часові рамки обліково-звітної інформації та показати не тільки проведені, але й майбутні грошові потоки підприємства, надаючи тим самим базу для прогнозування відносно майбутнього стану справ підприємства. При обліку за методом нарахування реєструються не тільки грошові операції, але й операції з купівлі в кредит, негрошового обміну, вартісні зміни та перекаліфікація активів або зобов’язань, а також інші операції, події і обставини, які пов’язані з грошовими потоками підприємства поточного звітного періоду, але обумовлюють їх в майбутньому. Метод нарахування нерозривно пов’язаний з концепцією відповідності, дотримуючись якої понесені витрати відносяться на витрати звітного періоду шляхом безпосереднього їх співставлення з отриманими вигодами (заробленим доходом). Іншими словами, відповідність – це одночасно визнання доходів і витрат, спільно що є прямим результатом однієї операції і події. Так, витрати на придбання товарів стають витратами того звітного періоду, коли вищезазначені товари будуть реалізовані. У разі, коли причинно-наслідкові зв’язки витрати-вигоди явно не ідентифікуються, нарахування витрат здійснюється методом віднесення – тобто прив’язкою витрат до звітного періоду, наприклад, шляхом систематичного їх розподілу. Наприклад, витрати на оплату оренди приміщення, внесені авансом, відносять на витрати відповідного періоду по мірі його настання, витрати на придбання об’єкта основних засобів відносять на витрати звітного періоду шляхом нарахування амортизації за певною схемою протягом усього строку корисного використання об’єкта основних засобів. Таким чином, нарахування виступає основною методологією визначення доходів і витрат підприємства, тобто, обчислення фінансового результату господарської діяльності підприємства. Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат порушено в сільському господарстві. Відповідно до абз. 2 п. 12 П(С)БО 30 “Біологічні активи” сільськогосподарську продукцію після її першого визнання оцінюють [31] та згідно п.п. 19.1 п. 19 П(С)БО 30 “Біологічні активи” під час її оприбуткування за справедливою вартістю визначають фінансовий результат (прибуток або збиток) [31]. Отже, підприємства діяльність яких здійснюється у сфері виробництва сільськогосподарської продукції формують фінансовий результат за фактом виробництва, а не на стадії реалізації, як це здійснено в інших галузях економіки.

Згідно з принципом пріоритету сутності над формою, методологія бухгалтерського обліку повинна припускати можливість розкрити користувачам звітності в першу чергу економічний, а не юридичний зміст фактів господарського життя підприємства та його положення справ в цілому. Відповідно до п.п. 4.6 п. 4 Концептуальної основи фінансової звітності від 01.09.2010 р. надається наступне розкриття вищезазначеного принципу: “Оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов’язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму. Наприклад, у разі фінансової оренди сутність та економічна реальність такі, що орендар здобуває економічну вигоду від користування орендованими активами протягом більшої частини строку їхньої корисної експлуатації в обмін на

прийняття зобов'язання сплатити за право користування суму, яка приблизно дорівнює справедливій вартості активу і пов'язаним з ним витратам. Отже, фінансова оренда веде до виникнення статей, що відповідають визначенню активу та зобов'язання і визнаються як такі в балансі орендаря” [32]. Відповідно до п. 6 ПБО 1/2008 “Облікова політика організації”: “відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності необхідно виходячи не стільки з їх правової форми, а з їх економічної сутності і умов господарювання (вимога пріоритету сутності над формою)” [28]. Кожен факт господарського життя підприємства, що відображується в бухгалтерському обліку, має як економічні, так і юридичні характеристики. З точки зору юриспруденції в першу чергу мають значення права і зобов'язання осіб – учасників господарських процесів, пов'язані з фактом господарського життя підприємства, а з економічної – вплив даного факту на фінансові результати діяльності підприємства. Відображення даних характеристик є завданням бухгалтерського обліку. Проте досить поширеною є ситуація, коли економічні та юридичні характеристики факту господарського життя суперечать один одному, так, формуючи методологію бухгалтерського обліку, ми повинні зробити вибір: з точки зору економіки чи права ми будемо відображати даний факт господарського життя підприємства у бухгалтерському обліку. Абсолютно ідентичні з економічної точки зору господарські операції можуть мати різні юридичні характеристики. Так, наприклад, операції з придбання товарів для замовника за визначеною винагороду можуть бути оформленими як договором поставки, так і договором комісії. Економічна природа вищезазначених операцій не зміниться, а от обсяг прав та зобов'язань учасників договору може суттєво відрізнятись. В першому випадку, підприємство, що придбаває товари, буде їх власником, а в другому випадку – з моменту придбання вони будуть власністю замовника. Отже, якщо методологія бухгалтерського обліку буде заснована на юридичних характеристиках, то вищезазначені господарські операції в першому випадку будуть відображатись на балансі підприємства – виконавця, а в другому – на за балансових рахунках. Дотримання принципу пріоритету сутності над формою засноване на

тезах, що отримання інформації про економічні характеристики фінансового стану підприємства для її користувачів є пріоритетнішим, а ніж володіння інформацією про його юридичні характеристики.

Принцип історичної (фактичної) собівартості – варіант оцінки активів, який відповідає теорії динамічного балансу (І. Шер) [33]. Оцінка активів за історичною (фактичною) собівартістю, перш за все, відповідає цілям визначення рентабельності. Обчислюючи прибуток, ми зіставляємо отримані доходи з декапіталізованими витратами, завдяки яким ці доходи були отримані. З цієї точки зору – це капіталізовані витрати підприємства, тобто ті витрати, які ще не принесли йому доходів. Активи у цьому випадку розглядається як зроблені підприємствам інвестиції, які приблизно повинні окупитися. Саме історична (фактична) собівартість демонструє суму витрат на формування конкретного активу – суму грошових коштів, в яку він (актив) обійшовся підприємству. Добре відповідаючи завданням визначення рентабельності, оцінка за історичною (фактичною) собівартістю суперечить цілям визначення платоспроможності підприємства. У випадку, коли спираючись на дані звітності, ми пробуємо визначити наскільки підприємство платоспроможне, актив розглядається нами як забезпечення боргів. Тобто, нас цікавлять не ті ціни, по яким майно було колись придбано, а ті ціни по яким його сьогодні можливо продати, для того, щоб розраховуватися по боргам підприємства. Як правило, в якості альтернативи собівартості в даному випадку є ринкові ціни.

Теорія динамічного балансу передбачає оцінку платоспроможності виходячи з припущення безперервної діяльності підприємства. В цьому випадку, ми виходимо з відсутності необхідності розпродажу активів для погашення існуючих зобов'язань. Це визначає підхід до оцінки платоспроможності шляхом зіставлення найбільш ліквідного майна підприємства (оборотних активів) і поточних зобов'язань (короткострокової кредиторської заборгованості). Вищезазначена ситуація схематично може бути представлена наступним чином (рис. 2).



Рис. 2. Схематичне відображення підходу до оцінки платоспроможності

Відповідність коефіцієнта загальної (поточної) платоспроможності ідеї визначення платоспроможності підприємства виходячи з припущення безперервності діяльності – виглядає дуже сумнівно. Адже, якщо підприємство в найближчому майбутньому буде нормально функціонувати, в нього не буде з'являтися необхідність продавати свої запаси для того, щоб розраховуватися з власними боргами. Забезпеченням поточних боргів в цьому випадку будуть виступати “сьогоднішні” та “завтрашні” гроші, тобто грошові кошти, їх еквіваленти та дебіторська заборгованість. Таким чином, ідея про необхідність переоцінки активів за ринковими цінами зазнає фіаско. Це доводить той факт, що при проведенні аналізу фінансового становища підприємства виходячи з припущення

безперервності діяльності, оцінка активів за історичною (фактичною) собівартістю може відповідати завданням як для визначення рентабельності, так і для визначення платоспроможності підприємства.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, кожен факт господарського життя підприємства повинен бути оцінений в грошовому вираженні та в цій оцінці відображений на рахунках бухгалтерського обліку. Л. Ловінська вказує, що “У бухгалтерському обліку гроші виконували роль рахункових з самого початку їх застосування як вимірника, оскільки саме в бухгалтерському обліку гроші завжди були присутні як інструмент обчислення вартості окремих об'єктів і системного їх узагальнення. Це ж стосується і використання грошового вимірника в

статистичному узагальненні економічної інформації, зокрема в системі національних рахунків” [34, с. 29, 30]. Вибір варіанта оцінки фактів господарського життя підприємства, і як наслідок елементів обліково-звітної інформації – це найважливіша проблема сучасної бухгалтерської практики. Саме принцип єдиного грошового вимірника лежить в основі аналізу обліково-звітної інформації підприємства. Адже, аналіз обліково-звітної інформації – це співвідношення визначених елементів: оборотних активів та поточних зобов'язань, прибутку та активів, власних джерел засобів та кредиторської заборгованості та ін. Отже, саме принцип єдиного грошового вимірника робить обліково-звітну інформацію підприємства співставною.

Принцип періодичності означає, що господарська діяльність підприємства може ділитися на певні періоди з метою складання звітності. Так, наприклад, підприємство складає податкову декларацію з податку на прибуток за квартал, півріччя, три квартали, рік. Для фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

На нашу думку, для формування якісної обліково-звітної інформації в системі бухгалтерського обліку і звітності необхідно використовувати наступні принципи: суттєвість і раціональність. Принцип суттєвості характеризується тим, що під час відображення обліково-звітної інформації в обліку і звітності потрібно виходити з наступних міркувань: зміст господарської операції, важливість і доцільність. Несуттєва обліково-звітна інформація не повинна відобразитись в обліку розгорнуто, наприклад, в розрізі виділених окремих субрахунків (аналітичний облік), а у звітності в окремо створених (доданих у форму) статтях. Оскільки, надмірна деталізація обліково-звітної інформації ускладнює процес її одержання та використання. Наприклад, для суб'єктів малого підприємництва доцільно застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [35], тобто вести спрощену форму бухгалтерського обліку, а не застосовувати повний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [23] та вести повну журнально-ордерну форму. Тобто, без потреби не деталізувати обліково-звітну інформацію та не ускладнювати ведення бухгалтерського обліку. Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності: “Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання” [32]. Згідно листа МФУ “Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності” № 04230-108 від 29.07.2003 р.: “Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності” [36]. Також, відповідно до п. 3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: “Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства” [17]. Принцип суттєвості застосовується у вітчизняній практиці. Так, у балансі (т. ф. № 1) [37], звіті про фінансові результати (т. ф. № 2) [38], звіті про рух грошових коштів (т. ф. № 3) [39], звіті про власний капітал (т. ф. № 4) [40], примітках до річної фінансової звітності (т. ф. № 5) [41], додатку до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (т. ф. № 6) [42] обліково-звітну інформацію наводять у тисячах гривень.

Точність у гривнях, в яких відображається вищенаведена звітність, не має суттєвого значення для користувачів у розумінні фінансового стану підприємства. Проте для суб'єктів малого підприємництва, які складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” (т. ф. № 1-м (мс), т. ф. 2-м (мс) [43] передбачено складати фінансову звітність у тисячах гривень з одним десятковим знаком. Отже, для суб'єктів малого підприємництва обліково-звітна інформація, що відображається у звітності має суттєвість до одного десяткового знаку.

В господарській діяльності підприємства застосування принципу суттєвості також може бути розглянуто на прикладі його нематеріальних активів. Адже, такі активи підприємства можуть існувати в матеріальній формі, на таких носіях як dvd-диск, флеш-носій тощо (програмне забезпечення), а також дозволи, ліцензії, патенти, сертифікати. В даному випадку, на нашу думку, доцільно розглядати актив в цілому виділяючи його елементи (матеріальні та нематеріальні), і звідси визначити який із його елементів є суттєвішим.

Також, на нашу думку, необхідно розглянути принцип економічності обліково-звітної інформації (раціональності, прагматичності). Який полягає в тому, що витрати на отримання обліково-звітної інформації не повинні бути більшими за економічний ефект від використання цієї інформації. Застосування принципу економічності обліково-звітної інформації передбачає пошуку найбільш оптимальних методів відображення такої інформації, при умові найменшого витрачання ресурсів. Дотримання принципу економічності обліково-звітної інформації означає забезпечення бухгалтерською службою національної організації обліку на підприємстві.

Необхідно також врахувати вплив інфляції на якісні показники обліково-звітної інформації, що виявляється в тому, що різні об'єкти обліково-звітної інформації під її впливом оцінюються в різних одиницях вимірювання через коливання купівельної спроможності грошових одиниць. Обліково-звітна інформація стає не зіставною, оскільки не забезпечується порівняння значень статей звітності за різні проміжки часу одними вимірниками. Це підтверджує М. Пятов, вказуючи, що “... інфляція робить бухгалтерську звітність нереальною” [44, с. 104]. Перш за все, це відбувається через спотворення фінансових результатів. Тобто ресурси, які ми витрачаємо сьогодні, можуть коштувати набагато більше, ніж суми, за які ми їх придбали. У результаті прибуток, одержаний в обліку при зіставленні вартості цих ресурсів з виручкою, виявляється надмірно завищений. Найпоширенішою спробою вирішити цю проблему є переоцінка активів та пасивів підприємства.

Наприклад, підприємство придбає партію товарів, вартість яких становить 120000,00 грн. (в т.ч. ПДВ 20 % – 20000,00 грн.). Через деякий час підприємство продає вищезазначені товари за 240000,00 грн. (в т.ч. ПДВ 20 % – 40000,00 грн.). Звісно, прибуток, який підприємство повинно відобразити в обліку, по традиційній схемі складе 100000,00 грн. Проте, зі зростанням ціни на ринку вартість такої партії товарів у постачальника за проміжок часу, що минув з моменту продажу його покупцям, зросла до 130000,00 грн. (без ПДВ). Якщо прийняти вищезазначений факт, то можна сказати, що прибуток підприємства склав не 100000,00 грн., а тільки 70000,00 грн., так як прибуток – це показник, що свідчить про можливість розширення діяльності, то у вищезазначеній ситуації, для того щоб продовжити діяльність підприємству з тим самим обсягом продажу необхідно вкласти в обіг ще 30000,00 грн. (без ПДВ). Як відобразити реальне зменшення прибутку до 70000,00 грн. Збільшуючи вартість товарів, що відображаються на субрахунку 281 “Товари на складі” до 130000,00 грн., на нашу думку, при їх списанні підприємство отримує реальний прибуток. Господарські операції підприємства, що пов'язані з відображенням надходження і продажу товарів, наведено у табл. 4.

Таблиця 4. Господарські операції підприємства, що пов'язані з відображенням надходження і продажу товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Отримано товар від вітчизняного постачальника	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	100000,00
2	Відображено сума податкового кредиту з ПДВ	641/ПДВ	631 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	20000,00
3	Відображено дохід від продажу товарів покупцям	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"	240000,00
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	641/ПДВ	4000,00
5	Списано собівартість відвантаженого товару покупцю (після переоцінки товару)	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"	130000,00

Проте, для того щоб переоцінити вартість товарів, підприємство повинно відобразити запис по дебету субрахунку 281 "Товари на складі" та кредиту якогось рахунку. Виникає запитання якого? Переоцінка товарів у даному випадку не буде пов'язана зі зростанням

кредиторської заборгованості. Звідси, єдиним можливим варіантом буде переоцінка товарів в бухгалтерському обліку методом подвійного запису – це збільшення обсягу власного капіталу підприємства. Дану ситуацію схематично може бути представлено наступним чином (рис. 3).

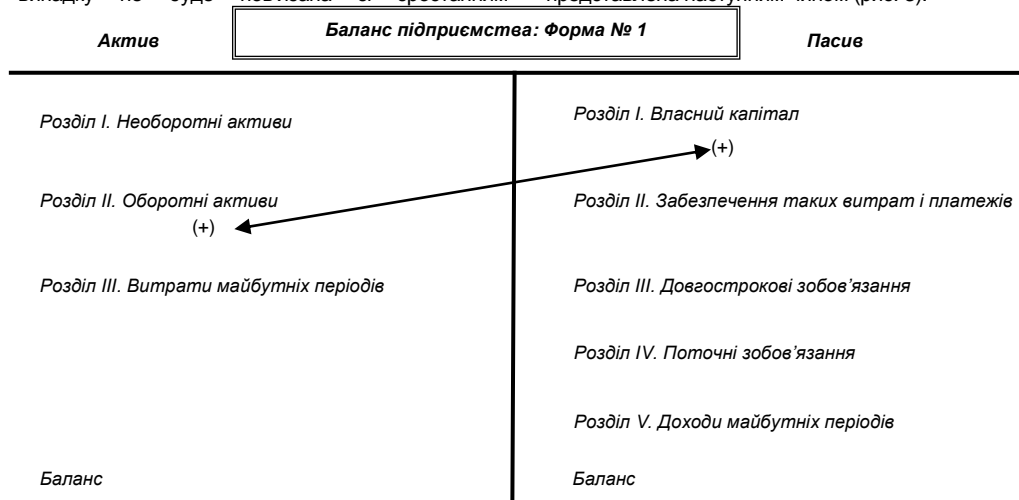


Рис. 3. Схематичне відображення переоцінки вартості товарів в бухгалтерському обліку методом подвійного запису

Таким чином, виникає наступний парадокс: намагаючись показати за допомогою переоцінки товарів ріст витрат підприємства, що зменшують прибуток, підприємство змушене відобразити зростання його прибутку від переоцінки активів. Отже, відобразити в обліку той факт, що зростання вартості активів у даному випадку означає зменшення

прибутку компанії, за допомогою подвійного запису стає нездійсненним завданням.

В умовах впливу інфляційних процесів на стан фінансово-господарської діяльності підприємства ряд якісних характеристик обліково-звітної інформації значно модифікується (табл. 5).

Таблиця 5. Зміни якісних характеристик обліково-звітної інформації під впливом інфляції [45, с. 46 – 48]

№ з/п	Якісна характеристика	Зміст характеристики	Зміна під впливом інфляції
1	Сприйнятність	Інформація повинна бути дохідливою та однозначно тлумачитись користувачами	Наявність інфляції зумовлює неоднозначність трактування інформації, оскільки вона може не відповідати умовам, що склалися на ринку
2	Релевантність	Інформація повинна мати відношення чи користь застосування до дій, для яких вона призначалася, щоб забезпечити отримання бажаного результату	За невідображення інфляційного впливу облікова інформація втрачає актуальність, тобто не є корисною для користувачів
3	Надійність	Передбачає, що в інформації відсутні помилки та суб'єктивна думка, а також те, що інформація відображає те, що повинна відображати	Інформація, сформована з дотриманням принципу історичної (фактичної) вартості ґрунтується на даних первинних документів і може не містити арифметичних помилок, однак, вираження у вартості, що була дійсна у попередніх періодах, призводить до неможливості забезпечити правильність і достатню надійність управлінських рішень за допомогою цієї інформації
4	Своєчасність	Інформація не може бути релевантною, якщо вона несвоєчасна, тобто вона повинна бути придатна для прийняття рішення перед тим, як втратить здатність впливати на рішення. Своєчасність не гарантує релевантності, але релевантність неможлива без своєчасності	Інфляційні процеси передбачають постійну зміну економічних вартостей. При неврахуванні індексів інфляції облікові дані не є рівно цін, що склався в економіці у звітному періоді
5	Можливість перевірки	Передбачає, що інформація може бути перевірена, якщо підтверджується думкою кваліфікованих експертів. У ARS 1 вказується, що "можливість перевірки" значить ... не підлягає суб'єктивному впливу, підлягає перевірці іншим компетентним дослідником. В ASOBAT також визначено: властивість інформації, яка дозволяє кваліфікованим особам, що працюють незалежно одне від одного, давати ідентичні оцінки і висновки на основі дослідження ідентичних свідчень	Інфляційні процеси у зв'язку зі складністю перерахунку оцінок об'єктів бухгалтерського обліку ускладнюють процес перевірки точності показників бухгалтерської звітності, однак можливість контролю облікової інформації зберігається

Продовження табл. 5

1	2	3	4
6	Достовірність	Інформація повністю відображає господарські процеси на підприємстві	За умови дотримання вимог законодавства інфляційні процеси не знижують достовірність облікових даних
7	Передбачуваність	Властивість інформації, що допомагає її користувачам підвищити ймовірність реальності прогнозів	Інформаційні процеси призводять до необ'єктивності даних бухгалтерського обліку, що використовуються в процесі управління. Показники, що не відповідають ринковій ситуації, не можуть бути основою для прогнозів через неточність
8	Зворотний зв'язок	Інформація повинна надавати можливість підтверджувати або коригувати попередні рішення, виходячи з результатів контролю	Інфляція призводить до ускладнення при коригуванні показників на індекс інфляції
9	Порівнянність	Властивість інформації, що дозволяє її користувачам встановлювати подібність і відмінності між двома рядами економічних явищ	Неврахування інфляції призводить до неможливості отримання об'єктивних оцінок змін показників діяльності підприємства за різні періоди, оскільки різним періодам характерна різна купівельна спроможність грошової одиниці, в якій виражені показники
10	Об'єктивність	Здатність методики оцінки (вимірювання) забезпечувати безпомилкову характеристику досліджуваних властивостей	Методика обліку з визначення вартісного вираження об'єктів бухгалтерського обліку, що базуються на принципі фактичної собівартості, призводять до об'єктивного грошового вираження складових активу і пасиву через зміну купівельної спроможності грошових одиниць
11	Оперативність	Інформація повинна містити актуальні показники, а витрати часу на обробку вихідних даних і отримання підсумкових повинні бути мінімальними	Наявність інфляції призводить до ускладнення розрахунків бухгалтерського обліку та вимагає технічного забезпечення для врахування впливу інфляції

Н. Остап'юк виділяє основні напрямки модифікації інформації під впливом інфляції: необ'єктивність даних, ускладнення розрахунків необхідних показників та збільшення обсягу робіт з перерахунку показників, сформованих за фактичною вартістю у попередніх періодах [45, с. 48]. Це вимагає розробки механізму приведення обліково-звітної інформації до реальної ринкової ситуації. Ризик необ'єктивності скоригованих показників обліково-звітної інформації обумовлює потребу в розвитку методології бухгалтерського обліку.

На сьогодні в ряді країн відсутні стандарти, або спеціальні розпорядження, які б регулювали інфляційні процеси (Бельгія, Данія, Франція, Греція, Італія, Швеція тощо). У Великобританії головним документом з обліку інфляційних процесів є вказівки про інфляційний облік, в якому наводиться широкий діапазон можливих дій компаній. Аналогічні вимоги діють в Ірландії. Основні відмінності відображення в обліку інфляційних процесів на прикладі країн Західної Європи [46, с. 47, 48].

Таблиця 6. Основні відмінності відображення в обліку інфляційних процесів [46, с. 47, 48]

№ з/п	Країна	Інфляційна бухгалтерія
1	Бельгія	Немає спеціальних розпоряджень з обліку інфляційних процесів.
2	Великобританія	Головний документ – вказівки про інфляційний облік, в яких наводиться широкий діапазон можливих дій компаній.
3	Греція	Не створено жодної системи яка враховує вплив інфляційних процесів. В деяких випадках закон передбачає проведення переоцінки землі, будівель та споруд з урахуванням спеціальних індексів.
4	Данія	Немає стандартів, які б регулювали інфляційні процеси. Єдина реакція компаній – переоцінка основного капіталу.
5	Ірландія	Вимоги аналогічно діючим у Великобританії.
6	Іспанія	Відсутній досвід створення та розвитку системи бухгалтерського обліку в умовах інфляції. Проте час від часу відповідаючи на вплив інфляції дозволяється проводити актуалізацію вартостей, тобто переоцінку за допомогою індексу, податки від переоцінки не стгуються.
7	Італія	Не розроблено жодних бухгалтерських правил пов'язаних з інфляційними процесами. Дозволено проводити переоцінку з використанням спеціальних індексів.
8	Люксембург	Цей напрям бухгалтерської діяльності не розвивався.
9	Нідерланди	Розроблена система обліку відновлюваної вартості, яку застосовують великі компанії.
10	Португалія	Податкове законодавство дозволяє проводити переоцінку основних засобів для чого можна користуватися пропорціями переоцінки, які базуються на основі споживчих цін.
11	Франція	Немає спеціальних нормативних вказівок, яким чином слід діяти при інфляційних процесах. Компанії здійснюють переоцінку активів відповідно до зафіксованих темпів інфляції.
12	Швейцарія	На сучасному етапі припинена робота в цьому напрямі.

Обліково-звітна інформація, що використовується для цілей управління формується в системі обліку і представлена різними способами. Формування бази даних в якій накопичується обліково-звітна інформація передбачає численну кількість деталізованих компонентів інформації, що можуть бути використані для забезпечення значної кількості поставлених завдань. Метою створення системи обліково-звітної інформації є генерування та інформаційне моделювання даних, що одержані у різних підсистемах обліку та аналізу, їх

синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, що пред'являються до звітності господарюючих суб'єктів і підготовка звітів у різних форматах – звітності багатопільового призначення (сформованої відповідно до загальних запитів користувачів) та звітності по запитам (сформованої у відповідності зі специфічними запитам окремих користувачів).

Для задоволення інформаційних запитів різних груп користувачів необхідно побудувати модель обліково-звітної інформації (рис. 4).

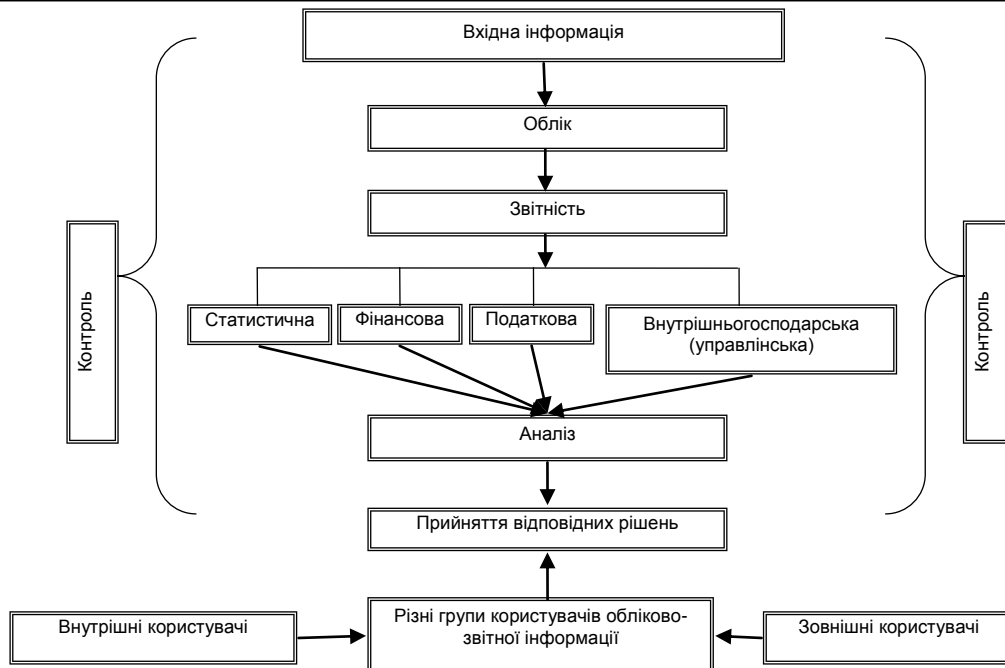


Рис. 4. Модель обліково-звітної інформації в системі управління підприємством

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, проаналізовані історичні етапи розвитку формування обліково-звітної інформації з XV по XXI ст. під впливом еволюційного розвитку економічних відносин дали змогу зробити висновок, що обліково-звітна інформація формується і залежить від ринкового середовища та потреб її користувачів.

Визначено проблеми теорії обліково-звітної інформації та запропоновано шляхи їх розв'язання з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду. Серед практиків і теоретиків бухгалтерського обліку немає єдиної думки щодо відповідності принципів бухгалтерського обліку вимогам нової інформаційної формації. Тому логічно, розширити існуючий перелік принципів викладених у вітчизняних П(С)БО, які не будуть суперечити їм, і в той же час такі принципи розширяють інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Так принцип суттєвості дозволяє оптимізувати обліково-синтетичну обробку обліково-звітної інформації, виділити релевантну інформацію без надмірної аналітичності та достатню для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Принцип економічності передбачає встановлення балансу між коштами витраченими на формування обліково-звітної інформації та економічної вигоди від її використання.

Визначено, що обліково-звітна інформація під впливом інфляції стає не зівставною, оскільки не забезпечується порівняння значень статей звітності за різні проміжки часу одними вимірниками. Тому ризик необ'єктивності скоригованих показників обліково-звітної інформації обумовлює потребу в подальшому розвитку методології бухгалтерського обліку.

Для задоволення інформаційних запитів різних груп користувачів побудовано сучасну модель обліково-звітної інформації підприємства. Актуальним напрямком подальшого дослідження є визначення складу, структури та класифікації обліково-звітної інформації та визначення її впливу на побудову обліку.

Список використаних літературних джерел:

1. Пачолі Л. Трактат про рахунки та записи / Л. Пачолі. – Х.: Фактор, 2008. – 128 с. 2. Бондарчук Н.В. Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами / Н.В. Бондарчук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Економічні науки. – Вип. 3. – Т. 2. – Полтава: ПДАА. – 2011. – С.217-225.

3. Кузьмина М.С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика): автореф. дис. ... д.э.н.: 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / М. С. Кузьмина. – Москва, 2009. – 51 с. 4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие / Я. В. Соколов. – М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с. 5. Бондарь М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: Монографія / М. І. Бондарь. – К.: КНЕУ, 2008. – 256 с. 6. Моссаковский В. Необходимость интеграции облікової інформації / В. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С.3 – 9. 7. Голов С. Теорія багатопольового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С.3 – 13. 8. Голов С.Ф. Роль інституціональних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // 36. тез XI-ї Міжнародної наукової конференції "Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю", м. Житомир, 18 – 20 жовтня 2012 р. – Житомир: ЖДТУ. – 2012. – С.116 – 118. 9. Гушко С.В. Методологічний та організаційний аспекти обліку, аналізу та аудиту в управлінні підприємств гірничо-металургійного комплексу: монографія / С.В. Гушко. – К.: КНЕУ, 2010. – 332 с. 10. Кулик В.А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: Монографія / В. А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 186 с. 11. Кучеренко Т.Є. Фінансова звітність у системі управління сільськогосподарським виробництвом: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / Т.Є. Кучеренко. – К., 2011. – 36 с. 12. Пятков М.Л. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности / М.Л. Пятков, И.А. Смирнова. – М.: ООО "1С-Паблишинг" 2008. – 199 с. 13. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. ... д.э.н.: 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с. 14. Дослідження практики застосування МСФЗ в Україні: експертне дослідження [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rnba.com.ua/wp-content/uploads/2012/10/2012-Research_result_IFRS-ppt.pdf. 15. Посібник з бухгалтерського обліку: проект Tacis Європейського союзу "Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні" // Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. – 554 с. 16. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим

доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1342966521962518>. 18. *Голов С.Ф.* Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С. Ф. Голов. – К., 2009. – 31 с. 19. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. 20. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О. М. Петрук. – К., 2006. – 33 с. 21. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с. 22. *Шигун М.М.* Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М. М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с. 23. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>. 24. *Berliner M.* Buchhaltungs-und Bilanzlehre / M. Berliner. – Hannover, 1924. – S. 63. 25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320314/file/IFRS%2001.pdf>. 26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене наказом МФУ № 137 від 28.05.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99/print1342966521962518>. 27. Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. N 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>. 28. Положение бухгалтерского учета 1/2008 "Учетная политика организации", утверждена приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 106н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helpbu/index.php?id=28>. 29. *Пушкар М.С.* Теорія і практика формування облікової політики: Монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с. 30. *Лаговська О.А.* Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти: Монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с. 31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджене наказом МФУ № 790 від 18.11.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>. 32. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009. 33. *Шерр И.Ф.* Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шерр; [Пер. с нем.] С. И. Цедербаума. – [4-е изд.]. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 576 с. 34. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. 35. План

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджені наказом МФУ № 186 від 19 квітня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1342966521962518>. 36. Лист Міністерства фінансів України "Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності" № 04230-108 від 29.07.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0>. 37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99/print1342966521962518>. 38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99/print1342966521962518>. 39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів", затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0398-99>. 40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал", затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0399-99/print1342966521962518>. 41. Наказ Міністерства фінансів України "Про Примітки до річної фінансової звітності" № 302 від 29.11.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>. 42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами", затверджене наказом МФУ № 412 від 19.05.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05/print1342966521962518>. 43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затверджене наказом МФУ № 412 від 19.05.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05/print1349601830499732>. 44. *Пятов М.Л.* Базовые принципы бухгалтерского учета: Серия "Теория для практиков", выпуск 1 / М.Л. Пятов. – М.: ООО "1С-Паблицинг", 2010. – 226 с. 45. *Остап'юк Н.А.* Розвиток теорії та методології облікового відображення облікових процесів: Монографія / Н.А. Остап'юк. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 348 с. 46. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 544 с.

БЕЗВЕРХИЙ Костянтин Вікторович – кандидат економічних наук, головний бухгалтер ТОВ "Нью-Паріс" м. Київ.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку, оподаткування, бюджетування, контролю та аналізу в галузях економіки;
- обліково-звітна інформація в системі управління промисловими підприємствами;
- облік і звітність в управлінні фермерським господарством;
- організація обліку і оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців в сільському господарстві.

Стаття надійшла до редакції: 07.11.2012 р.