

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
БУКОВИНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

І.В. Жиглей
В.І. Кузь
О.А. Лаговська
О.В. Олійник

**РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В КОНТЕКСТІ УЗГОДЖЕННЯ
АНТАГОНІСТИЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ГРУП
ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ ОСІБ**

Монографія

Чернівці
Мехнодрук

2012

ББК 65.052.2
УДК 657.1:005.2
Р64

*Рекомендовано до друку Вченою радою Буковинського
державного фінансово-економічного університету
(Протокол № 6 від 8 червня 2012 р.)*

Рецензенти:

д.е.н., професор Т.М. Ковальчук

Чернівецький національний університет ім. Юрія Федьковича

д.е.н., професор Н.В. Чебанова

Українська державна академія залізничного транспорту

д.е.н., професор С.Г. Черемисина

*Севастопольський інститут банківської справи Української академії
банківської справи Національного банку України*

Р64 Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб [Текст] : монографія / І.В. Жиглей, В.І. Кузь, О.А. Лаговська, О.В. Олійник. – Чернівці: Технодрук, 2012. – 248 с.
ISBN 978-966-8658-94-5

У монографії досліджено сучасний стан та напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб. Авторами конструктивно поєднано основні положення домінуючих економічних теорій із потенційними змінами в системах бухгалтерського обліку і аналізу, що дозволило обґрунтувати пріоритетність застосування системно-кібернетичного підходу до розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку та виділення прибутку як облікової категорії – інструменту узгодження інтересів заінтересованих осіб.

Монографія призначена для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, керівників, бухгалтерів і економістів підприємств, які цікавляться проблемами розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

ББК 65.052.2
УДК 657.1:005.2

© І.В. Жиглей, 2012
© В.І. Кузь, 2012
© О.А. Лаговська, 2012
© О.В. Олійник, 2012
© Технодрук, 2012

ISBN 978-966-8658-94-5

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. СУЧАСНІ ТЕОРІЇ УЗГОДЖЕННЯ АНТАГОНІСТИЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ ОСІБ.....	7
1.1. Інституціональна та неінституціональна теорії як базис економічних перетворень.....	7
1.2. Характеристика теорій управління, які базуються на взаємовідносинах різних груп заінтересованих осіб.....	14
<i>Висновки до 1-го розділу.....</i>	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПИТІВ ГРУП ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ ОСІБ: ПРОБЛЕМИ ЗДІЙСНЕННЯ.....	36
2.1. Системно-кібернетичний підхід розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку.....	36
2.2. Організаційні комунікації в системі управління: обліковий контекст.....	66
2.3. Стандартизація процедури формування та функціонування бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи: адаптаційний підхід до сучасних умов господарювання.....	105
<i>Висновки до 2-го розділу.....</i>	119
РОЗДІЛ 3. ПРИБУТОК ЯК НАЙБІЛЬШ ВАРІАТИВНИЙ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ОБ'ЄКТ.....	121
3.1. Основні підходи до розуміння сутності прибутку.....	121
3.2. Суспільний договір як передумова відображення в бухгалтерському обліку процесів формування фінансових результатів та розподілу прибутку.....	148
3.3. Облікові фактори впливу на формування фінансового результату господарювання: застосування облікового судження.....	171
3.4. Бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку як інструмент узгодження інтересів соціально-економічних партнерів.....	198
3.5. Вартість підприємства як інтегрований показник ефективності господарювання.....	226
<i>Висновки до 3-го розділу.....</i>	246

ВСТУП

Україна переживає складний і відповідальний період своєї історії як незалежна, демократична держава, в якій відбуваються процеси переосмислення та утвердження провідних принципів її розбудови як правової та ринкової соціально орієнтованої. Формування громадянського суспільства, розбудова демократичних інститутів, поглиблення економічних реформ, які б забезпечували сталий розвиток держави та суспільства в особі кожного суб'єкта господарювання, кожної людини, є неможливим без відповідного теоретичного обґрунтування.

Розвиток методології науки пов'язаний з розвитком методів наукового пізнання дійсності, загальними законами розвитку наукового знання, теорією та мовою науки, перевіркою теорій практикою¹. Знання як вид (модус) визнання істини, на відміну від думки та віри, характеризується достовірністю і, відповідно Канту, є визнанням істинності на основі, достатній як об'єктивно, так і суб'єктивно².

Водночас, дослідник потребує певної «системи координат», яка дозволить розпочати дослідження, хоча б з тієї причини, що йому потрібна точка відліку.

Отже, дослідження, спрямовані на описання або ж характеристику певного явища, об'єкта, нерозривно пов'язані з:

- середовищем, в якому воно існує і спостерігається;
- теоретичними положеннями, за допомогою яких і в межах яких відбувається процес пізнання-пояснення;
- суб'єктом, який пізнає і пояснює.

Їх поєднання формує згадану «систему координат», в якій проводиться дослідження. Останній пункт вносить у наукові дослідження елемент суб'єктивізму, який не завжди позитивно впливає на розвиток науки. Наприклад, сучасна економічна наука поступово втрачає певні ознаки, які визначали науку як знання, що відображають і пояснюють світ. Натомість з'явився попит на науку-функцію, яка може допомагати маніпулювати і реалізовувати власні інтереси.

«Не наука про людину і суспільство, а наука для людини і для суспільства, точніше, на те, що ще за традицією називається людиною і

¹ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 210.

² Берков В.Ф. Философия и методология науки: Учеб. пособие / В.Ф.Берков. – М.: Новое знание, 2004. – 336 с.

суспільством. Наука тепер лише фактор, тільки засіб, тільки зброя, а це вже не зовсім наука, якщо зовсім не наука. У такої науки немає погляду, у неї є лише одні інструменти – впливу, переконання, управління. Наука більше не вільна, її завдання – не стільки пояснювати, скільки спостерігати на свій розсуд і виправдовувати. Слово науки захоплено і спрямовано – науковим же способом»³.

Така оцінка сучасного стану науки може подобатися або не подобатися. Все залежить від того, на якому боці знаходиться суб'єкт оцінки. Якщо він є людиною, на яку працює наука, інтереси якої захищаються тими науковими засобами та зброєю, очевидно, що така ситуація буде його влаштовувати, навіть більше – він буде прагнути зберегти її. Якщо ж він належить до групи ідеалістів, які прагнуть звільнити науку від будь-якого прояву суб'єктивного фактору, такий стан речей змусить його активізувати всі сили й спрямувати їх на викриття та критику небажаного суб'єктивного впливу. Такі висновки є прикладом ціннісного судження. У першому випадку очевидне і пряме відстоювання індивідуальних інтересів породжує відповідну оцінку (у нашому випадку – схвалення). Дещо складніше у другому випадку: ціннісне судження тут приховується в оцінці впливу суб'єктивного фактора на науку та її розвиток. Далі на основі такої оцінки формується негативне ставлення до описаної ситуації, в якій перебуває наука. Такий стан спостерігається і в наукових дослідженнях з проблем бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Інший підхід характерний, коли дослідник виступає з певними пропозиціями щодо того, як, на його думку, «повинно бути». Діючи в рамках суворих вимог, які висуваються до наукових досліджень, він повинен повністю описати всі умови реалізації його ідей та пропозицій – умови, за яких його пропозиції будуть ефективними, дієвими тощо. В рамках методологічної концепції І. Лакатоса^{4,5} це означає наявність дослідницької програми, під якою розуміється серія теорій, що змінюють одна одну, об'єднаних певною сукупністю базисних ідей і принципів.

Тому, коли дослідник ставить собі за мету вдосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу, він має, передусім, зайняти позицію критика вже існуючих положень, а не адвоката власних пропозицій, а ще гірше – своїх або чужих егоїстичних цілей. Такий підхід

³ Экономическая теория на пороге XXI столетия – 6. В 2-х книгах. Кн. 1. Философия хозяйства. Кн. 2. Теоретическая экономия / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – М.: Юристъ, 2002. – 655 с. – С. 3.

⁴ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – 608 с.

⁵ Панин А.В. Диалектический материализм и постпозитивизм (критический анализ некоторых современных буржуазных концепций науки). – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1981. – 240 с. – С. 138.

впливає з попперівської методологічної доктрини^{6,7}, розробленої на процедурі емпіричного обґрунтування.

Водночас, як вказує М. Блауг, «економічна наука є достатньо своєрідною наукою, що відрізняється, наприклад, від фізики, адже вона вивчає людську діяльність і, відповідно, розрізняє «причини речей», в основах людських вчинків і мотивах, якими керуються люди. З іншого боку, вона відрізняється, скажімо, від соціології і політології, оскільки їй все-таки вдається генерувати суворі дедуктивні теорії людської діяльності, які майже повністю відсутні в цих двох науках про поведінку людини»⁸.

Дослідження логіки змін бухгалтерського обліку та економічного аналізу має відбуватися в контексті загальних законів розвитку наукового знання, теорією та мовою економічної науки. При цьому дослідник не лише дотримується вимоги контекстності, але й всіх суворих принципів наукових досліджень, зокрема принципів наукового доведення та обґрунтування.

Бухгалтерський облік та економічний аналіз, маючи свій предмет, об'єкти та метод, повинні вписуватись в обрану на підприємстві стратегію управління, що будується на базі відповідної теорії управління. В основі її формування лежить розуміння того, що ринкова економіка працює не на завданнях, які спускаються «зверху», а, передусім, на стратегіях, що враховують вплив зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності підприємств. В економіці, яка діє в умовах неінституційного середовища, набуває актуальності проблема задоволення інтересів різних груп заінтересованих осіб. Стратегія управління суб'єктами господарювання повинна передбачати необхідність збалансування та врівноваження цих інтересів, а бухгалтерський облік та економічний аналіз при цьому виступають: 1) інструментом оцінки, вимірювання та ідентифікації економіко-правових, соціально-трудова, екологічно-економічних відносин і систем; 2) джерелом інформаційних ресурсів для обґрунтування та прийняття управлінських рішень; 3) базисом представлення об'єктивної неупередженої інформації всім зацікавленим групам осіб для підтвердження правильності прийнятих управлінських рішень. Саме з цих положень виходили автори при проведенні досліджень.

⁶ Блауг М. Методология экономической науки, или Как экономисты объясняют: Пер. с англ. / Науч. ред. и вступ. ст. В.В. Автономова. – М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2004. – 416 с.

⁷ Панин А.В. Диалектический материализм и постпозитивизм (критический анализ некоторых современных буржуазных концепций науки). – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1981. – 240 с.

⁸ Блауг М. Методология экономической науки, или как экономисты объясняют: Пер. с англ. / Науч. ред. и вступ. ст. В.В. Автономова. – М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2004. – 416 с. – С. 35.

РОЗДІЛ 1

СУЧАСНІ ТЕОРІЇ УЗГОДЖЕННЯ АНТАГОНІСТИЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ ОСІБ

1.1. Інституціональна та неоінституціональна теорії як базис економічних перетворень

Розвиток будь-якої економічної науки слід розглядати в рамках панівної економічної доктрини. В даному дослідженні за таку прийнято інституціональну теорію, яка здатна пояснити сучасний стан бухгалтерського обліку та економічного аналізу та перспективи їх розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, та неоінституціональну теорію, яка сформувалась на базі вищезазначеної в 60-70-ті рр. ХХ ст.

В цьому контексті трансформація економіки розглянута на рівні інституціональних перетворень, які забезпечують у подальшому основу для організаційних змін (рис. 1.1).

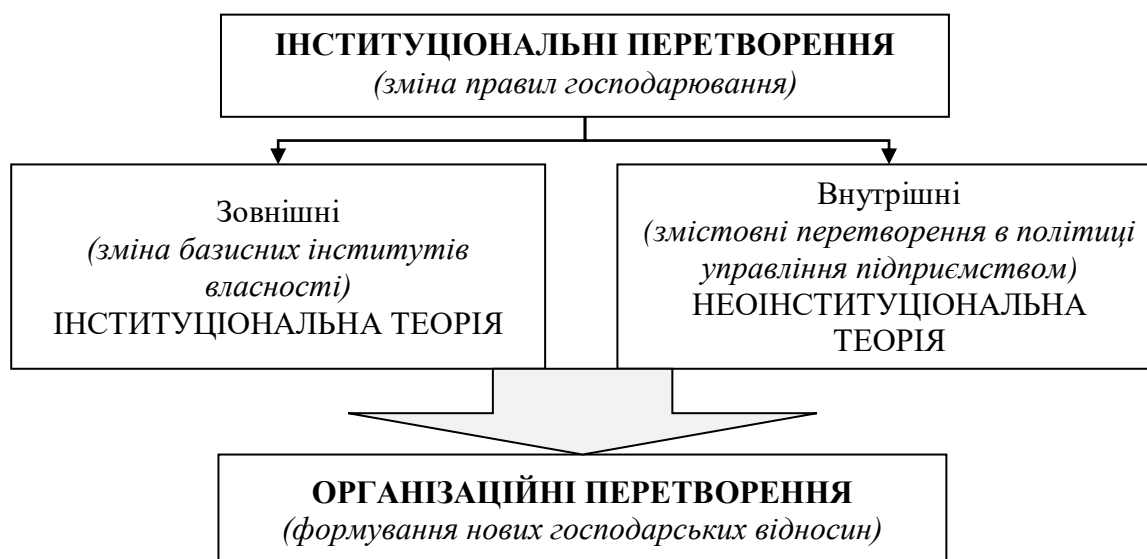


Рис. 1.1. Трансформація економіки на основі інституціональних змін

«Під інституціональними змінами слід розуміти сутнісні та кількісно-якісні перетворення соціально-економічних інститутів»⁹. Інституціональна

⁹ Пустовійт Р.Ф. Вплив державної політики на процес інституціональних змін / Р.Ф. Пустовійт // Економічна теорія. – 2006. – № 1. – С.13-23. – С. 13.

зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни»¹⁰. Ці теорії враховують не лише економічні фактори (економічні закони та закономірності), а й формальні та неформальні інститути суспільства. При чому інституціональна теорія розглядає їх на макрорівні (зовнішні інституціональні перетворення), а неоінституціональні – й на мікрорівні (внутрішні інституціональні перетворення).

Інститути як складні утворення, кумулятивна динаміка яких визначає траєкторію розвитку, визначав один із засновників інституціонального напрямку в економічній теорії Т. Веблен¹¹. Він пов'язував становлення індустріальної системи з інституціональними змінами: зміни в інституціях визначають напрям цивілізаційного розвитку, а в технологіях – характер економічного розвитку. З його прізвищем пов'язана поява інституціональної термінології в економічній науці (програмна стаття «Чому економіка не є еволюційною наукою» (1898 р.)).

Інституціональна теорія дозволяє звільнити людину від «кайданів раціональності», в які вона потрапила в результаті синтезу економічної теорії та природничих наук, що відбувся наприкінці ХІХ – початку ХХ ст.

Є реальні підстави вважати, що наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. і в українській економічній думці простежувалося формування інституціональної спрямованості теоретичних досліджень (М. Бунге, Д. Піхно, М. Туган-Барановський, М. Зібер, М. Соболев, В. Железнов, В. Левитський). Значною мірою це було зумовлено потужним теоретико-методологічним впливом основного джерела протоінституціональної наукової традиції – німецької історичної школи¹².

Для раннього інституціоналізму категорія «інституція» слугувала своєрідним «тараном» у прориві економічної теорії в галузі міждисциплінарних досліджень, суміжних з іншими суспільними науками. Вона виступила теоретичним засобом включення соціального, історичного та культурного антропогенезу в площину економічної науки, «перехід від аналізу «людини економічної» до всебічності, універсумності «соціальної людини». Як стрижень інституціональних досліджень ця категорія втілювала протидію з боку гетередоксії у відношенні до переважаючої з кінця ХІХ ст. тенденції звуження предмета економічної науки до меж абстрактно-формалізованої «чистої» економічної теорії, декларованої представниками маржиналізму та неокласики»¹³.

¹⁰ Норт, Даглас Інституції. Інституціональна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с. – С. 10.

¹¹ Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.э.н., проф. Л.Г. Мельника. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – 430 с. – С. 159.

¹² Там само. – С. 54.

¹³ Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституціонального економічного аналізу / Т.В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – №2. – С. 53-64. – С. 58.

Доведення раціональності поведінки людини в економічних відносинах будувалося на твердженні про її прагнення до максимізації прибутку. В умовах динамічної економіки складно уявити можливість максимізації прибутку, яка передбачає найефективніший вибір серед альтернатив, коли відома вся їх множина (ідеальна ситуація, коли відсутня будь-яка асиметричність інформації). Але ідеальних ситуацій в житті не існує¹⁴.

Отже, економічна наука не може брати як вихідний пункт абстрактну «економічну людину», а має враховувати, що людина приносить в економіку звички, етнічні стереотипи, забобони, які можуть мати вирішальне значення у формуванні конкретних господарських систем. «Економічний механізм – це сукупність економічних структур, інститутів, форм і методів господарювання, за допомогою яких реалізуються чинні в конкретних умовах економічні закони та здійснюється погодження і коригування суспільних, групових і приватних інтересів»¹⁵. Людина «присутня» в суспільно-економічних відносинах як його організуючий початок, а не як один з предметів поряд з іншими предметами, що сприймаються (усвідомлюються).

Таким чином, бухгалтерський облік та економічний аналіз є важливим засобом формування економічної поведінки суб'єктів, свідомого впливу на об'єкти, що досліджуються, з метою надання їм визначеної спрямованості та одержання бажаних результатів, сприяючи тим самим зменшенню невизначеності. Тому необхідно реконструювати таку специфічну присутність людини при визначенні основних факторів розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу, а також пропозицій щодо його вдосконалення.

Відновлення і поширене використання категорії «інституція» у зарубіжній (а згодом і у вітчизняній) економічній теорії та літературі зумовлені хвилею актуалізації, популяризації та піднесення наукового інтересу до інституціональних проблем, що ознаменувала останні десятиріччя ХХ та початок ХХІ ст. (табл. 1.1). Це пов'язано з якісно новим етапом розвитку самої інституціональної теорії, який розпочався в останній третині минулого століття і полягав у перетворенні інституціоналізму з порівняно периферійного теоретичного відгалуження економічної науки у достатньо впливовий, потужний і найбільш теоретично розгалужений науковий напрям¹⁶.

¹⁴ Проблема асиметричності інформації присвячено праці одного з Нобелівських лауреатів Дж. А. Акерлофа. Він визначав асиметричність як один з елементів побудови економічної реальності. Тому існує великий сумнів у реальності існування «*homo economicus*».

¹⁵ Основи стійкого розвитку: Навчальний посібник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. – 654 с. – С. 511.

¹⁶ Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституціонального економічного аналізу / Т.В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53-64. – С. 55.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «інституції» закордонними авторами

Автор	Визначення поняття «інституції»
Т. Веблен ¹⁷	Комплекс звичних способів мислення стосовно відносин між людиною і суспільством, а також загальноприйняту поведінку
У. Гамільтон ¹⁸	Вербальний символ для кращого позначення низки суспільних звичаїв. Вони означають переважаючий і стійкий спосіб мислення чи дії, який став звичним для групи і перетворився для народу в звичай. У повсякденній мові – це інше слово для позначення «процедури», «загальної згоди» чи «домовленості»; «книжною мовою – народні звичаї, так само як і грошова економіка, класична освіта, фундаменталізм та демократія є «інституціями»
Д. Норт ¹⁹	Правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне русло. І, як наслідок, вони структурують стимули в процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного
Дж. Ходжсон ^{20,21}	Соціальна організація, яка через традицію, звичай чи правові обмеження формує довготривалі рутинізовані схеми поведінки. Довговічні системи правил, що склалися та укорінилися, що надають структуру соціальним взаємодіям. Коротше (стисліше) кажучи, інституції суть системи соціальних правил

За словами Й. Шумпетера: «Економічна думка повинна розглядатися з позиції завершення історії, інші теорії повинні розглядатися в світлі її результатів як деяке просування на шляху або, навпаки, відступ від дороги до нього»²². Саме на цю особливість звертав увагу Т. Веблен, відмічаючи, що «інституції» – це результат процесів, що відбувались у минулому. Інститути обмежують та визначають спектр альтернатив, доступних економічним агентам згідно неокласичної теорії²³.

Враховуючи, що наші дослідження пов'язані не з інституціональною методологією, а з окремими теоретичними проблемами функціонування та розвитку інституціональної структури суспільства та підприємства, більш актуальним є визначення наслідків впливу інституціональних змін на розвиток бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Інституціональний підхід дозволяє по-новому оцінити їх розвиток – в контексті інституціональних змін (рис. 1.2).

¹⁷ Веблен Т. Теория праздного класса: Пер. с англ. и вступ. ст. С.Г. Сорокиной / Под общ. ред. В.В. Мотылева. – М.: Прогресс, 1984. – 367 с.

¹⁸ Гайдай Т.В. Институция как инструмент институционального экономического анализа / Т.В. Гайдай // Экономическая теория. – 2006. – № 2. – С. 53-64. – С. 58.

¹⁹ Норт, Даглас. Институции, институциональная зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І.Дзюб. – К.: основи, 2000. – 198 с. – С. 10.

²⁰ Ходжсон Джеффри Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

²¹ Там само. – С. 11.

²² Марк Блауг. Экономическая теория в ретроспективе. – Москва: «Дело», 1994.

²³ Норт Д.К. Институты и экономический рост: историческое введение / Даглас К. Норт / Перевод Е.И. Николаенко // THESIS. – 1993. – Вып. 2. – С. 69-91. – С. 73.

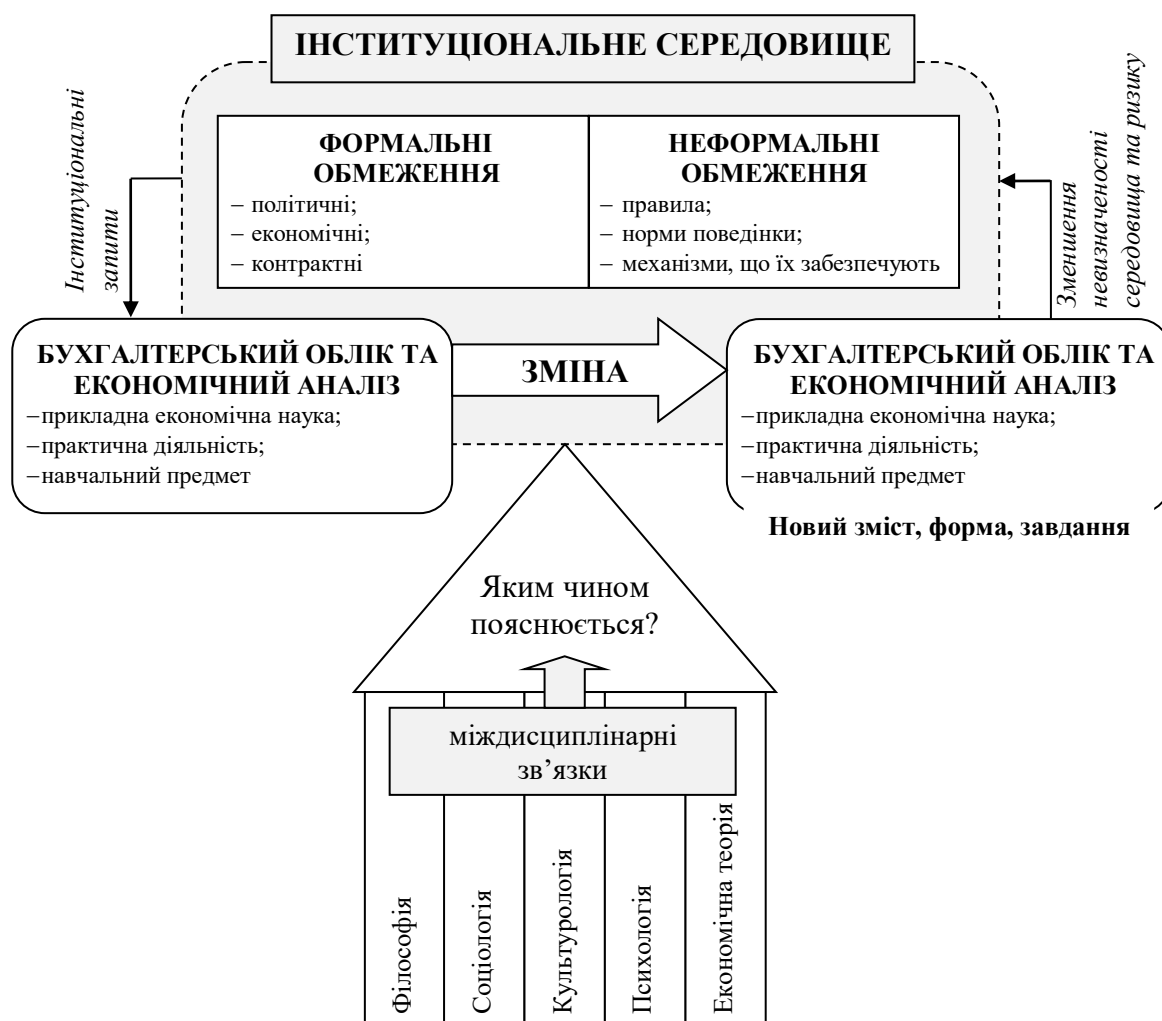


Рис. 1.2. Розвиток бухгалтерського обліку та економічного аналізу в інституціональному середовищі

Як видно з рис. 1.2, в інституціональному середовищі діють не лише формальні, а й неформальні обмеження. Тобто взаємовідносини між людьми будуються на поєднанні правил, механізмів, що їх забезпечують, та норм поведінки. Якщо людина не обізнана в них, то її трансакційні витрати будуть досить значними. І лише після їх засвоєння людина зможе ефективно здійснювати обмін інформацією та брати участь в різних формах соціального, політичного та економічного обміну.

Дослідження інституціональних аспектів дає можливість пояснити з точки зору економічної теорії низку явищ, що супроводжували формування бухгалтерського обліку та економічного аналізу та впливають на спрямованість його розвитку. Якщо раніше інститути сприймалися екзогенно як дещо зовнішнє у відношенні до функціональних економічних наук (вплив формальних і неформальних обмежень досліджувався лише як звичайний зовнішній фактор), то в сучасних умовах вони мають розглядатися як

частини структури бухгалтерського обліку та економічного аналізу, в межах і засобами якого вибудовується їх розвиток.

Значення соціально-економічних інститутів проявляються в їх функціях:

1) економічні інститути виконують інтегруючу функцію, сприяючи реалізації індивідів як суб'єктів суспільного виробництва та істотно полегшуючи налагодження економічних зв'язків, забезпечуючи економію на трансакційних витратах. Інституціональний аспект дозволяє розглядати національну економіку та її компоненти в їх цілісності, використовуючи системний підхід. У світлі цієї теорії відкриваються нові й досить важливі особливості підприємства, що характеризують його як частину єдиної структури, в межах і засобами якої відбуваються відносини між людьми;

2) інформаційна функція економічних інститутів полягає в накопиченні, селекції та передачі інформації в просторі та часі. Виконуючи інформаційну функцію, економічні інститути забезпечують безперервність суспільного відтворення. Це зумовлене, передусім, спільними рисами між природою інформації як ресурсу та суспільними інститутами. Ця подібність простежується в ході аналізу сутності інститутів та інформації. Інформацією стають ті повідомлення, які знімають невизначеність, що існувала до їх отримання²⁴. І саме на таку функцію інститутів – зменшувати та знімати невизначеність – звертає увагу Д. Норт. Зокрема, в своїй праці «Інституції, інституціональна зміна та функціонування економіки» він пише: «Інституції зменшують невизначеність за допомогою структурування повсякденного життя. Вони служать дороговказом для людської взаємодії, бо коли ми хочемо привітатися з друзями на вулиці, керувати автомобілем, купувати помаранчі, позичати в когось гроші, стати підприємцем, поховати когось з близьких тощо, то знаємо (або можемо легко дізнатися), як це здійснити»²⁵. Звернемо увагу на фразу «ми знаємо, що», яка безпосередньо вказує на інформаційну природу, чи то краще роль, інститутів. І далі цей зв'язок у Д. Норта підкреслюється ще більш рельєфно: «За умов неповної інформації та недосконалої обчислювальної здатності обмеження зменшують витрати на людську взаємодію порівняно з випадком відсутності інституцій»²⁶, «у світі повної інформації інституції зайві»²⁷;

3) регулююча функція – соціально-економічні інститути спрямовують діяльність економічних суб'єктів у русло, найбільш корисне економіці в цілому, і намагаються припинити діяльність суб'єктів, яка зумовлює

²⁴ Мельник Л.Г. Фундаментальные основы развития. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2003. – 288 с. – С. 160.

²⁵ Норт, Даглас. Институції, інституціональна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І.Дзюб. – К.: основи, 2000. – 198 с. – С. 12.

²⁶ Там само. – С. 51.

²⁷ Там само. – С. 77.

негативні наслідки;

4) негентропійна функція виявляється в забезпеченні стійкості, підвищенні рівня організованості національної економіки, здібності до певної міри гасити виникаючі флуктуації.

Ефективність інституціональної теорії зумовлена теоретичними здобутками нової інституціональної теорії як досить успішної конкуруючої дослідницької програми.

Неоінституціональна теорія є сучасною економічною теорією, яка належить до неокласичного напрямку. Її засновником вважається Р. Коуз, який в 1937 р. видав книгу «Природа фірми». Джерелом для її появи можна вважати австрійську школу, засновану К. Менгером в кінці XIX ст. В його працях відображається економіко-психологічна трактовка змісту поняття «інститут»: він не визнає будь-яких інших суб'єктів господарювання, окрім індивідів, а інститути розглядаються як «рівнодіючі» індивідуальних рішень та уподобань.

Активний розвиток неоінституціональна теорія отримала в 70-х рр. XX ст. в працях таких економістів, як Д. Норт, О. Уільямсон, М. Олсон, Е. Остром, С. Чунг, Г. Демсец, А.А. Алчіан, В. Грейф, К. Менар, М. Ширлі, Д. Асемоглу.

В 1997 р. було засноване «Міжнародне товариство з нової інституціональної економічної теорії», першим президентом якого став Р. Коуз. Основними підвалинами даної теорії є наступні твердження: 1) в розвитку суспільства великого значення набувають соціальні інститути; 2) вони підлягають аналізу через стандартні інструменти економічної теорії. Основна увага приділяється аналізу таких факторів, як трансакційні витрати, права власності та контракті агентські відносини. Тобто в неоінституціональній теорії, на відміну від інституціональної, формальні та неформальні інститути розглядаються не лише на макро-, а і на мікрорівні (на рівні фірми): інституціоналізм передбачає аналіз загальної соціальної структури за компонентами (інститутами), в той час як неоінституціоналізм – побудову цих інститутів з більш дрібних елементів (зокрема, операцій-трансакцій). Інституціоналізм має так би мовити колективний фундамент, в той час як неоінституціоналізм – індивідуальний. Своє розуміння інститутів неоінституціоналізм пов'язує з опортуністичною поведінкою індивідів.

Саме на внутрішніх інституціональних перетвореннях зроблено наголос в дослідженні, оскільки вони визначають необхідність трансформації системи бухгалтерського обліку.

Інституціональна та неоінституціональна теорії визначають засади розвитку економічної та соціальної сфер у ракурсі взаємозв'язків між інститутами (зовнішні (органи державного управління, інститути інституціонального інвестування, соціальні фонди) та внутрішні

(неформальні інститути підприємства)), що модифікує процес формування фінансових результатів, а також їх облікової інтерпретації. «Економічний механізм – це сукупність економічних структур, інститутів, форм і методів господарювання, за допомогою яких реалізуються чинні в конкретних умовах економічні закони та здійснюється погодження і коригування суспільних, групових і приватних інтересів»²⁸.

Розвиток будь-якого підприємства, передусім, залежить від стратегії, обраної його власниками та найманими керівниками, на яких покладено відповідні обов'язки. Окрім того, суб'єкт господарювання знаходиться під впливом інших груп заінтересованих осіб, адже він функціонує не сам по собі як набір об'єктів, а як результат взаємодії різних груп людей. Бухгалтерський облік, маючи свій предмет, об'єкти та метод, повинен вписуватись в обрану на підприємстві стратегію управління, що будується на базі відповідної теорії управління. В основі її формування лежить розуміння того, що ринкова економіка працює не на завданнях, які спускаються «зверху», а, передусім, на стратегіях, що враховують вплив зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності підприємств, взаємовідносини різних груп заінтересованих осіб.

Таким чином, можна констатувати наявність трансформаційних змін в економіці, які проявляються на макрорівні через зміну базисних інститутів власності (що досліджується інституціональною теорією) та на мікрорівні через змістовні перетворення в політиці управління підприємством (що досліджується неоінституціональною теорією). Це, в свою чергу, розширює коло інтересів різних груп заінтересованих осіб, а, відповідно, вимагає їх інформаційного задоволення.

1.2. Характеристика теорій управління, які базуються на взаємовідносинах різних груп заінтересованих осіб

Теорії управління розробляються для великих підприємств та їх об'єднань, що у світовій практиці одержали назву корпорацій та транснаціональних компаній. Корпоративне управління є свого роду соціальною інновацією, що потребує дослідження у частині взаємовідносин різних груп заінтересованих осіб.

Проблеми корпоративного управління досліджували такі зарубіжні вчені, як Е. Адебайо, Х. Бордс, Х. Гленн, Х. Гроув, П. Даріус, М. Дженсен, С. Захра, К. Кізі, В.Р. Ковальов, П. Козловски, Т. Касас, У. Меклінг, С. Меллер, П. МакКей, Л. Спіра, В. Стентон, І.М. Ткаченко, Е. Фама,

²⁸ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник / заг. ред. д.е.н. проф. Л.Г. Мельника]. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. – 654 с. – С. 511.

Р. Фріман, М. Хилб, К. Хіммельберг, Г. Шорт тощо; а також висвітлені у працях вітчизняних вчених О. Білокобилко, О. Білоруса, П. Беленького, Є. Бойка, С. Вовканича, В. Геєця, А. Гальчинського, В. Голікова, В. Гриньової, С. Грудницької, В. Гуменюка, С. Давимуки, М. Долішнього, В. Євтушевського, І. Жадана, Д.В. Задихайло, С. Злупка, О. Кібенко, М. Козоріза, В. Корнеєва, Л. Лесечко, В. Міщенко, О. Мендрула, О. Мозгового, С. Мочерного, Г.В. Назарова, С. Науменкової, О. Пасхавера, В. Пономаренка, А. Пушкаря, Н. Резанова, А. Сірка, А. Слепушкіної, Г. Скударя, І. Спасибо-Фатєєвої, А. Федоренка, М. Чечетова тощо.

Аналіз наукових робіт цих та інших вчених, які займаються проблемами корпоративного управління, дозволив виокремити основні теорії управління, у яких розглядаються питання співвідношення рівня надання інформації про соціальну відповідальність бізнесу та специфічних характеристик суб'єктів господарювання: агентська теорія (agency theory); теорія заінтересованих осіб або теорія інтересів (stakeholders theory); контрактна теорія (contract theory).

Агентська теорія (agency theory). У рамках цієї теорії розглядаються агентські відносини як передача певних прав від однієї особи (принципала) до іншої (агента) з понесенням відповідних агентських витрат. Початок дослідження цієї теорії покладено у 30-х рр. ХХ ст. в роботі А. Берле та Дж. Мінза «Сучасна корпорація та приватна власність»²⁹ (в якій автори констатували факт відокремлення функцій управляючих від функцій власників у компаніях з розпорошеною структурою акціонерного капіталу) та у дослідженні Р. Коуза «Природа фірми»³⁰, у якому він довів існування трансакційних витрат, витрат з укладання та виконання контрактів, а також висунув теорію про те, що будь-яка фірма існує з метою мінімізації трансакційних витрат, а розміри фірми залежать від можливостей економії на цих витратах. Засновниками ж цієї теорії є М. Дженсен та У. Меклінг, які у 1976 р. опублікували працю «Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structure». Агент, згідно з укладеним між ними контрактом, зобов'язаний діяти у інтересах принципала в обмін на винагороду. Принципали повинні заздалегідь враховувати ризик щодо використання їх капіталу у процесі управління при формуванні внутрішніх положень корпорації й визначенні умов укладання контрактів з агентами. Механізм корпоративного управління розглядається через інструментарій агентських витрат, під якими маються на увазі ті втрати інвесторів, які пов'язані з розподілом прав власності та управління. Питання взаємодії принципалів з агентами в контексті функціонування суб'єкта господарювання широко досліджуються в працях таких науковців, як

²⁹ Berle A. The Modern Corporation and Private Property / A. Berle, G. Means. – Macmillan: N. Y., 1932.

³⁰ Coase R.H. The Nature of the Firm / R.H. Coase // *Economica*. – 1937. – Vol. 4. – November. – № 16. – P. 386-405.

А. Алчіан³¹, А. Амерші³², Г. Андерсон³³, К. Арроу³⁴, П. Лаутеншлагер³⁵, Ш. Сундер³⁶, Е. Фама³⁷, С. Ченг³⁸, Ф. Ченг³⁹

Теорія заінтересованих осіб, теорія інтересів (stakeholders theory). Вперше поняття «stakeholders theory» застосував у 1965 р. американець російського походження І. Ансофф⁴⁰ у процесі розробки моделі стратегічного планування. У 70-х рр. ХХ ст. стрімко почали розвиватись великі корпорації у цілому та, зокрема, корпорації транснаціонального типу. У 1975 р. Комітет з управління стандартами бухгалтерського обліку Великої Британії підготував проект документу, відповідно до якого всі корпорації зобов'язувались надавати регулярні звіти не лише власникам та державним органам, а всім заінтересованим особам (групам осіб), дотримання інтересів яких у тому чи іншому ступені залежать від діяльності компанії. Цей документ так і не був введений у дію, але питання почало широко досліджуватись науковцями. У 1984 р. Р. Фріман (R. Freeman) видав працю «Стратегічне управління: концепція заінтересованих осіб»⁴¹, у якій розглядав суб'єкта господарювання, його зовнішнє та внутрішнє оточення як набір заінтересованих у його діяльності сторін, інтереси та вимоги яких повинні враховуватись та задовольнятись менеджерами як офіційними представниками суб'єкта господарювання. Основною ідеєю цієї теорії було те, що успішний розвиток підприємства вимірюється ступенем задоволення інтересів всіх заінтересованих осіб, а не лише акціонерів (власників). З 90-х рр. ХХ ст., з активним розвитком проблем соціальної відповідальності бізнесу, особливої актуальності набула необхідність врахування інтересів різних заінтересованих осіб, зокрема, вирішення проблеми вибору «прибутковості чи відповідальності», що висвітлено у працях А. Вікса, В. Евана, Е. Мітчела, Дж. МакВіа, Б. Пармара, Р. Фрімана.

Контрактна теорія (contract theory). Засновниками цієї теорії можна

³¹ Alchian A.A. Production, Information Cost and Economic Organization / Armen A. Alchian, Harold Demsetz // The American Economic Review. – 1972. – Vol. LXII. – No. 5 – Decemb. – P. 777-795.

³² Amershi A. Failure of an Efficient Market to Discipline Managers in a Rational Expectations Economy / Amin Amershi, Shyam Sunder // Journal of Accounting Research. – 1987. – Vol. – 25. – No. 2. – Autumn. – P. 177-195.

³³ Anderson G. Adam Smith's Analysis of Joint Stock Companies / Gary M. Anderson, Robert D. Tollison // Journal of Political Economy. – 1982. – Vol. 90. – No. 6. – P. 1237-1256.

³⁴ Arrow K.J. The Economics of Agency, in: Principals and Agents: The Structure of Business / K.J. Arrow–Boston, 1985. – P. 37-51.

³⁵ Lautenschlager P. Workout-Management: Fundierung und empirische Analyse des Managements von Problemkrediten im schweizerischen Kreditgeschäft / P. Lautenschlager – Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2000. – S. 32.

³⁶ Sunder Sh. Theory of Accounting and Control / Shyam Sunder. – Cincinnati: South-Western College Publishing, 1997.

³⁷ Fama E.F. Agency Problems and the Theory of the Firm / Eugence F. Fama // Journal of Political Economy. – 1980. – Vol. 88. – No 2 – Apr. – P. 288-307.

³⁸ Cheung S.N.S. The Contractual Nature of the Firm / Steven N.S. Cheung // Journal of Law and Economics. – 1983. – Vol. 26. – P. 1-21.

³⁹ Ченг Ф.Ли. Финансы корпораций: теория, методы и практика / Ф.Ли Ченг, И.Ф. Джозеф; [пер.с англ.]. – М.: ИНФРА-М. – 2000. – 258 с.

⁴⁰ Ansoff I. Corporate strategy / I. Ansoff. – New York: McGraw-Hill, 1965.

⁴¹ Freeman R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R. Edward Freeman. – Boston: Pitnam, 1984.

вважати Ч. Бернарда та Г. Сімона (1937 р.), хоча вперше таке словосполучення використано К. Арроу у 1960 р. Активний розвиток ця теорія одержала з 80-х рр. ХХ ст. Її досліджували такі вчені, як Р. Барнет, П. Болтон, Дж. Вессел, М. Деватріпонт, К. Кларк, Р. Коас, Г. Луффман, Д. Мартімонт, Ед Морган, Дж. Мур, Г. Ньюбоулд, Ч. О'Келлі, Я. Річардсон, Б. Саланьє, Ш. Сундер, О. Уильямсон, Е. Фама, О. Харт, А. Шварц, П. Шмітц тощо. Ця теорія є своєрідним синтезом двох вищезазначених, згідно з якою між агентом та принципалами повинен бути укладений контракт (в будь-якій формі), у якому якнайповніше повинні бути обумовлені всі умови щодо взаємовідносин сторін. Сторонами можуть бути як власники-принципали та менеджери-агенти (відповідно до агентської теорії), так і підприємство (в особі, як правило, менеджерів) та заінтересовані особи-принципали (власники, працівники, контрагенти, уряд, суспільство тощо) (відповідно до теорії заінтересованих осіб).

Окрім цього, існують взаємопов'язані теорії, серед яких модель користувач-корисність (the user-utility model)⁴², теорія прийняття рішення-корисність (decision-usefulness theory)⁴³ та інші, кожна з яких передбачає інформацію, яка є продуктом для споживання незалежно від соціального або культурного контексту. У 1992 р. Ч. Хілл та Т. Джонс⁴⁴ сформулювали агентську теорію заінтересованих сторін (stakeholder-agency theory), яка є поєднанням агентської теорії та теорії заінтересованих сторін, тобто менеджер повинен керуватись як інтересами власників, так й інтересами інших заінтересованих сторін, з якими укладено контракт у тій чи іншій формі. Дж. Хіт та В. Норман⁴⁵ здійснили власну класифікацію теорій, в основі яких лежить протиставлення інтересів відповідних сторін та їх гармонізація (табл. 1.2).

За словами Т. Джонса, А. Вікса та Р. Фрімана, їх навіть не можна назвати теорією, а лише «масивом досліджень, що виникли у останні 15 років⁴⁶ в діяльності вчених, які вивчають менеджмент, бізнес та суспільство та ділову етику, у яких ідея «заінтересованих осіб» відіграє критичну роль»⁴⁷.

Грунтуючись на контрактній теорії в інтерпретації вченого з бухгалтерського обліку Ш. Сундера та використовуючи еkleктичний підхід до досліджень, розглядатимемо суб'єкт господарювання як організаційну одиницю, що є набором контрактів між різними групами

⁴² Parker L.D. Polemical themes in social accounting: A scenario for standard setting / L.D. Parker // *Advances in Public Interest Accounting*. – 1986. – № 1. – P. 67-84.

⁴³ Williams P.F. The legitimate concern with fairness / P.F. Williams // *Accounting, Organizations and Society*. – 1987. – № 12(2). – P. 169-189.

⁴⁴ Hill C. Stakeholder-Agency Theory / C. Hill, T. Jones // *Journal of Management Studies*. – 1992. – Vol. 28. – № 2. – P. 131-154.

⁴⁵ Heath J. Stakeholder Theory, Corporate Governance and Public Management. What can the history of state-run enterprises teach us in the post-Enron era? / J. Heath, W. Norman // *Journal of Business Ethics*. – 2004. – № 53. – P. 247-265.

⁴⁶ З урахуванням дати публікації статті можна говорити вже про 20-25 років.

⁴⁷ Jones T. Stakeholder Theory: The State of the Art / T. Jones, A. Wicks, R.E. Freeman [N. Bowie ed.], *Blackwell Guide to Business Ethics*. – Oxford: Blackwell, 2002. – P. 19.

заінтересованих осіб, які мають право на одержання винагороди за здійснені у різних формах внески. Якщо брати до уваги класифікацію Дж. Хіта та В. Нормана, нами розглядається деонтологічна теорія.

Таблиця 1.2

Різновиди теорії інтересів

<i>№ з/п</i>	<i>Різнovid теорії</i>	<i>Характеристика теорії</i>	<i>Прояв в бухгалтерському обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	<i>Онтологічна</i>	Теорія, яка розкриває сутність корпорації та її роль в узгодженні інтересів різних груп. Підприємство є «організаційною одиницею, через яку багато різних індивідумів та груп намагаються досягти своїх цілей» ⁴⁸ . Основна ідея Дж. Ботрігта полягає в тому, що мета фірми – бути інструментом узгодження інтересів всіх заінтересованих осіб, а не лише забезпечення отримання прибутку власниками фірми	Через користувачів, заінтересованих в інформації
2	<i>Пояснювальна</i>	Намагається описати та пояснити реальну поведінку корпорацій та їх менеджерів. «Менеджмент відносин з заінтересованими особами може являти собою більш адекватну модель того, що люди реально роблять в корпораціях, ніж модель управління входом та виходом» ⁴⁹	Через заходи з організації бухгалтерського обліку
3	<i>Стратегічна</i>	Пояснює, як надання певних ресурсів та приділення менеджеріальної уваги відносинам з заінтересованими особами призводить до позитивних наслідків (збільшення прибутку) для корпорації	Через показники доходів, витрат та фінансових результатів
4	<i>Просування торгових марок та корпоративної культури</i>	Є підвидом стратегічної теорії інтересів. Пояснює, чому приділення особливої уваги інтересам певних груп заінтересованих осіб (особливо, клієнтам та/або співробітникам, але в деяких випадках також й «населенню», стурбованому станом довкілля або правами людини) може бути фундаментальним аспектом створення торгових марок або корпоративної культури фірми	Через користувачів, заінтересованих в інформації, та вартість торгової марки як нематеріального об'єкта бухгалтерського обліку
5	<i>Деонтологічна</i>	Пов'язана з формулюванням обов'язків, що виникають в корпоративній та управлінській структурі, а також визначає важливість врахування прав та інтересів зацікавлених сторін, не врегульованих чинним законодавством	Через користувачів, заінтересованих в інформації

⁴⁸ Boatright J.R. Ethics in Finance / J.R. Boatright. – Oxford: Blackwell, 1999. – p. 391.

⁴⁹ Там само. – С. 391.

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
6	Управлінська	Об'єднує в собі теорії організаційної поведінки, менеджменту людських ресурсів, менеджменту відносин з клієнтами, лідерства, дослідження операцій, звітності тощо. Слугує для реалізації менеджерами стратегічних вигід із задоволенням деонтологічних вимог. «Менеджмент заінтересованих осіб вимагає в якості ключового атрибуту одночасної уваги до правомірних інтересів всіх відповідних заінтересованих осіб як при розробці організаційної структури та загальної політики, так і при оперативному прийнятті рішень» ⁵⁰	Через користувачів, заінтересованих в інформації
7	Теорія інтересів в управлінні	Визначає порядок здійснення нагляду та контролю за управлінням корпорацією, тобто, по суті, визначає склад Ради директорів та принципи її функціонування	Через заходи з організації бухгалтерського обліку
8	Регуляторна	Визначає інтереси груп зацікавлених осіб, що повинні захищатися на рівні держави. В ринковій економіці диктує принципу «максимізації прибутку або дотримання закону» обов'язково тягне за собою виконання великої кількості зобов'язань відносно постачальників, співробітників, клієнтів, населення тощо, оскільки ці зобов'язання є юридично значимими	Через відображення розрахунків з постачальниками, співробітниками, клієнтами, населенням тощо та фінансові результати
9	Корпоративного законодавства	Пов'язана з визначенням положень, які потрібно передбачити в корпоративному законодавстві, що сприятиме дотриманню принципів соціально відповідальної діяльності. Разом з тим, даний підхід стає на захист управлінського персоналу, метою якого є не лише максимізація прибутку	Через облікову політику підприємства

Групи заінтересованих осіб (stakeholders) розглянуті відповідно до визначення Р.Е. Фрімана як групи, які можуть вплинути на досягнення підприємством своєї мети або на роботу підприємства у цілому⁵¹.

Стратегія управління суб'єктами господарювання повинна передбачати необхідність збалансування та врівноваження цих інтересів, а бухгалтерський облік при цьому виступає: 1) джерелом для прийняття відповідних управлінських рішень; 2) інструментом надання об'єктивної неупередженої інформації всім заінтересованим особам для підтвердження правильності прийнятих управлінських рішень.

Як стверджує розробник теорії заінтересованих осіб Р.Е. Фрімен, «поняття менеджеріального капіталізму можна відродити, замінивши поняття про відповідальність менеджера перед акціонерами поняттям про довірчі відносини менеджерів із заінтересованими особами»⁵².

⁵⁰ Donaldson T. A Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications / T. Donaldson, L. Preston // Academy of Management Review. – 1995. – № 20/1. – p. 67.

⁵¹ Freeman R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R. Edward Freeman. – Boston: Pitnam, 1984.

⁵² Freeman R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R. Edward Freeman. – Boston: Pitnam, 1984. – P. XX.

Стратегічне управління, у межах якого і отримала розвиток ця теорія, спрямоване на формування та підтримку стійких конкурентних переваг суб'єктів господарювання, які взаємодіють з численними групами та індивідами, оскільки їх підтримка є необхідною при реалізації стратегії. Одержані в результаті конкурентні переваги забезпечують суб'єкту господарювання довгострокову конкурентоздатність та у перспективі – прибутковість, що призведе у підсумку до дотримання підприємством одного з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу безперервності. Стратегічне управління, притаманне підприємствам у ринкових умовах, покликане розв'язувати завдання вибору перспективних видів бізнесу в умовах невизначеності майбутньої кон'юнктури зовнішнього середовища.

Таким чином, теорія заінтересованих осіб ускладнюється тим, що агент повинен враховувати інтереси не якогось одного певного принципала, а цілого ряду. При цьому інтереси, а, відповідно, і вимоги різних груп принципалів можуть бути суперечливими між собою. Причина, за якою так довго лише прибутковість вважалась головним результатом діяльності – наявність одного принципала – власника. Зі збільшенням кількості принципалів змінюється і загальна мета функціонування суб'єкта господарювання. При чому, чим більшим за обсягами діяльності є суб'єкт, тим більший вплив він здійснює на різні групи заінтересованих осіб і на суспільство у цілому.

Брігхем Ю. та М. Ерхардт визначають, що агентська теорія побудована на відносинах «між акціонерами і менеджерами, між акціонерами і кредиторами»⁵³.

Суперечність економічних інтересів агентів з принципалами проявляються в різних формах: суперечності між підприємством і членами суспільства, підприємством і урядовими організаціями, підприємством і власниками, між працівниками підприємства і підприємством, підприємством і споживачами та постачальниками, страховими компаніями, банками. Томпсон А. і А. Стрикленд визначають п'ять головних принципалів: власники акцій, покупці, постачальники, працівники та інші члени суспільства в цілому: «кожна з даних категорій має вплив на компанію і, в свою чергу, підпадає під вплив з її боку, кожна зацікавлена у діяльності компанії і має свою думку про те, що і як та повинна робити»⁵⁴.

Тенденції розвитку корпоративного сектору економіки свідчать про зміщення акцентів конфлікту між підприємством та його власниками на дослідження економічних суперечностей між підприємством та працівниками, контрагентами та суспільством в цілому: «її масштаби зросли і включили в себе проблеми створення механізму забезпечення

⁵³ Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – Спб.: Питер, 2009. – 96 с. – С. 47.

⁵⁴ Томпсон-мл., Артур, А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / А. Томпсон, А.Дж. Стрикленд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2008. – 928 с., С. 90

Всіх заінтересованих осіб відносно підприємства можна поділити на внутрішніх (власники, менеджери та інші працівники) та зовнішніх (контрагенти, уряд (держава), місцева громада та суспільні інститути). Кожна з груп заінтересованих осіб здійснює певні внески у діяльність суб'єкта господарювання (тобто є принципалами) та очікує одержати винагороду, яка б задовольнила їх запити та потреби (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Внески та винагорода груп заінтересованих осіб залежно від їх інтересів

<i>Групи заінтересованих осіб</i>	<i>Внески</i>	<i>Винагорода</i>	<i>Інтереси</i>	<i>Форми реалізації інтересів в бухгалтерському обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Власники	Капітал	Дивіденди	Збільшення конкурентоздатності та вартості бізнесу; ефективне управління власністю; баланс поточного та майбутнього грошового потоку; баланс поточної та майбутньої прибутковості; ліквідність та інші фінансові показники діяльності; підвищення курсу акцій; власний імідж; безпека (соціальна, юридична, економічна)	Заходи організації бухгалтерського обліку, зокрема, формування та реалізації облікової політики. Внутрішня звітність з питань формування та розподілу прибутку
Менеджери	Підприємницькі здібності, навички, вміння	Заробітна плата, бонуси, премії	Одержання прав власності; поточні фінансові показники (ліквідність, дохід, прибуток); особисті досягнення, імідж	Заходи організації бухгалтерського обліку. Внутрішня звітність виконання положень колективних договорів
Інші працівники	Навички, вміння	Основна та додаткова заробітна плата, премії	Соціальна захищеність; гарантії зайнятості; умови роботи; кар'єрне зростання; збільшення основної заробітної плати та додаткових виплат	Внутрішня звітність виконання положень колективних договорів
Інвестори	Капітал	Дивіденди	Баланс поточної та майбутньої прибутковості, підвищення курсу акцій	Фінансова звітність

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5	
Контрагенти	Постачальники товарів та послуг	Товари та послуги	Грошові кошти	Довготривалі партнерські відносини; їх монополізація; стабільність замовлень; дотримання всіх умов контрактів, особливо фінансових; мінімізація валютних ризиків. Окремі транснаціональні компанії встановлюють стандарти для своїх постачальників і субпідрядників, зокрема, вимагається дотримання мінімальних умов прийому на роботу, встановлених Міжнародною організацією праці (уникнення дитячої праці, відсутність дискримінації на робочому місці, тощо)	Господарські договори, фінансова звітність
	Дебітори, споживачі	Грошові кошти	Товари та послуги	Якість та безпека продуктів та послуг; продуктивний асортимент; високий сервіс; прийнятні фінансові умови (рівень цін, можливість кредитування)	Фінансова звітність
	Кредитно-фінансові установи	Грошові кошти	Відсоток з кредиту	Мінімізація ризику неповернення кредитів та відсотків за ними; першочерговість погашення кредиту	Фінансова звітність
Уряд (держава)	Організація та врегулювання соціально-економічних відносин	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	Оцінка економічної ситуації в країні, побудова прогнозів на майбутнє, складання соціально-економічних програм, реалізація положень суспільного договору; внесок в економічне зростання; забезпечення зайнятості; залучення інвестицій; відповідність законам; імідж країни; залучення всіх можливих локальних ресурсів; максимізація доданої вартості; відсутність монополій або можливість їх регулювання	Первинні документи та облікові реєстри щодо нарахування та сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, відображення доходів та витрат, що включаються до визначення бази оподаткування податком на прибуток, формування собівартості, фінансова, податкова та статистична звітність тощо	

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5
Місцева громада та суспільні інститути	Встановлення неформальних правил, природні ресурси	Благодійні внески, розвиток соціальної інфраструктури	Підвищення рівня та якості життя населення регіону присутності, зайнятості; соціальної відповідальності, в т.ч. турботи про довкілля; підтримка суспільної діяльності; благодійність; функціонування вільних ринків; економічне зростання через підвищення конкурентоздатності регіону присутності, регіонального іміджу, комерційної, інвестиційної та соціальної привабливості регіону	Фінансова звітність

Як видно з табл. 1.3, форми реалізації інтересів у бухгалтерському обліку для більшості груп користувачів є досить обмеженими, у зв'язку з чим постає питання розширення складу звітності, що буде оприлюднена та відображатиме максимум можливої інформації для заінтересованих осіб.

Результати опитування понад 1000 перших осіб компаній з усього світу у межах саміту бізнес-лідерів «Створюючи нову еру сталого розвитку» свідчать про те, що споживачі є найвагомішою групою впливу на бізнес (58 %). Співробітники та держава є двома іншими важливими заінтересованими сторонами, що отримали 45 % і 39 % відповідно. Лише вага неурядових організацій оцінена бізнес-лідерами як зменшена: неурядові організації обрало 15 % респондентів порівняно з 27 % у подібному дослідженні 2007 року⁵⁸.

Як видно з вищенаведених досліджень, підприємства функціонують під достатньо значним впливом зовнішнього середовища, що зумовлює високий рівень стратегічних ризиків, які можуть призвести до втрати контролю над ним. Для уникнення цього система стратегічного управління суб'єктів господарювання повинна бути орієнтована на створення умов для ефективного використання ресурсів та ринкового зростання за рахунок підтримки рівноваги із зовнішнім та внутрішнім середовищем, тобто система повинна мати відповідні адаптивні механізми, засновані на інформації, одержаній у результаті стратегічного аналізу.

Інтереси та повноваження (влада) кожної з груп заінтересованих осіб різні. У зв'язку з цим відрізняється і їх вплив на діяльність суб'єкта господарювання, що у моделі А.Л. Менделоу (A.L. Mendelow) (1991 р.)⁵⁹ виразилось як залежність (формула (1.1)):

$$\text{Вплив заінтересованої особи} = f(\text{Влада; Інтерес}) \quad (1.1)$$

⁵⁸ Саміт бізнес-лідерів «Створюючи нову еру сталого розвитку» [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.csrjournal.com/news/2471-samit-biznes-lideriv-stvoryuyuchi-novu-eru-stalogo-rozvitku.html>.

⁵⁹ Уолл Н. Экономика и бизнес. А-Я: Словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин; пер. с англ. К.С. Ткаченко. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.

При цьому влада заінтересованої особи визначається як її **здатність** впливати на суб'єкта господарювання, а інтерес визначається **бажанням** особи впливати на суб'єкта господарювання.

Розглядаючи різні групи заінтересованих осіб, звертаємо увагу на те, що інтереси власників все ж таки залишаються превалюючими, але не єдиними, як вважалось раніше.

Основна проблема груп заінтересованих осіб полягає у тому, що вони, за виключенням профспілок та деяких захисників довкілля, схильні до вкрай слабкої організації (навіть розпорошеність акціонерів породжує їх слабкість та посилює позиції менеджерів). Враховуючи це, модель А.Л. Менделоу може бути удосконалена наступним чином (формула (1.2)):

$$\text{Вплив заінтересованої особи} = f(\text{Влада; Інтерес; Ступінь організованості}) \quad (1.2)$$

У зв'язку з цим навряд чи будь-яка з цих груп зможе досягти хоча б мінімального контролю над менеджерами. З точки зору управління, з метою дотримання принципів корпоративної соціальної відповідальності необхідно вимагати представництва груп заінтересованих осіб у Раді директорів суб'єкта господарювання, тобто слід вжити заходів для уникнення інституціонального перегину, який полягає у задоволенні інтересів добре організованих груп за рахунок слабо організованих. Частково це можна досягти за рахунок державного втручання, яке б нормативно передбачало таке представництво.

Найбільш дискусійною групою заінтересованих осіб вважається суспільство в особі місцевої громади та суспільних інститутів. У підтримку цієї групи виступає, зокрема, П. Хейне, який доводить, що у суспільстві вже сформовано економічний спосіб мислення, який визначає його подальший розвиток. «Співпраця, яка є основою суспільства та цивілізації, вимагає значного самообмеження з боку громадян або готовності враховувати інтереси інших при досягненні своїх власних цілей. Якщо люди дійдуть висновку, що їх обманюють, вони легко відкинуть стримуючі етичні норми та будуть ставитись до інших так само, як, на їх думку, ставляться до них... Коли сума очікувань значно перевищить суму того, чим можна їх задовольнити – і люди почнуть вдаватись до насильства, відстоюючи свої інтереси – щось обов'язково повинно постраждати. Цією жертвою дуже легко може стати взаємна згода, на якій засноване все наше суспільство»⁶⁰. Це стає причиною політичних, соціальних та економічних криз.

Власники підприємницьких структур повинні розуміти, що вони господарюють у суспільстві та безпосередньо залежать від нього, у зв'язку з чим повинні не лише розвивати власний бізнес, отримуючи відповідний прибуток, але й враховувати суспільні настрої та тим чи іншим чином

⁶⁰ Хидекель С.С. Русско-английский объяснительный словарь русско-английских соответствий / С.С. Хидекель, М.Р. Кауль. – М. АСТ Астрель Транзиткнига. – 2006 – 492 с. – С. 489-491.

задовольняти соціальні запити населення.

Інтереси всіх заінтересованих груп можна поділити на індивідуальні та колективні (спільні). Так, наприклад, всі внутрішні заінтересовані особи мають спільний інтерес – успішний розвиток суб’єкта господарювання. При цьому індивідуальні інтереси кожної з груп відрізняються (табл. 1.3). Наприклад, вимоги профспілок щодо підвищення заробітної плати можуть на пряму суперечити меті досягнення прибутковості, розширення виробництва може мати негативні наслідки для навколишнього природного середовища, менеджери можуть отримувати особисту вигоду у випадках, коли це суперечить інтересам власників. Виникає конфлікт інтересів, який, передусім, полягає в оцінці внесків та визначенні належної за них винагороди, на що впливають два фактори: *неповнота інформації* та *неприйняття ризику*. Така розбіжність в інтересах різних груп заінтересованих осіб і лежить в основі досліджуваної теорії.

У табл. 1.4 наведено приклади конфліктів між різними групами заінтересованих осіб (без урахування конфлікту інтересів всередині окремих груп).

Таблиця 1.4

Приклади конфліктів інтересів різних груп заінтересованих осіб

Типи ситуацій	Групи внутрішніх заінтересованих осіб та їх інтереси			Групи зовнішніх заінтересованих осіб та їх інтереси		
	Власники	Менеджери	Інші працівники	Контрагенти	Уряд (держава)	Суспільство
1	2	3	4	5	6	7
1	Більше контролю	Більше автономії	x	x	x	x
2	Максимізація ціни акції	Максимізація винагороди	x	x	x	x
3	Врахування лише ринкового ризику	Врахування загального ризику	x	x	x	x
4	x	Скорочення витрат	Збільшення зарплат	x	x	x
5	Максимізація ціни акції	x	x	Фіксований рівень доходу	x	x
6	Врахування лише ринкового ризику	x	x	Мінімізація загального ризику	x	x
7	Відстрочення розрахунків	x	x	Першочерговість розрахунків	x	x
8	x	Максимізація прибутків через мінімізацію соціальних витрат	x	x	x	Збільшення соціальних інвестицій
9	x	Мінімізація податків	x	x	Максимізація податків	x

Конфлікт посилюється через те, що не завжди ступінь інформованості окремих груп заінтересованих осіб знаходиться у прямій залежності від владних повноважень (рис. 1.4).

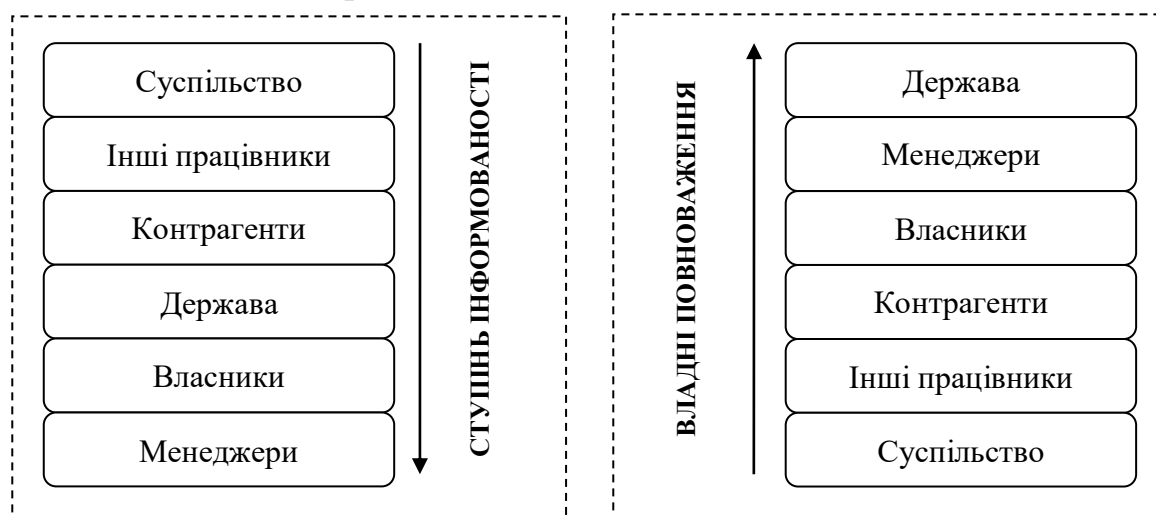


Рис. 1.4. Владні повноваження та ступінь інформованості заінтересованих осіб про діяльність суб'єкта господарювання

Як видно з рис. 1.4, між власниками та менеджерами існує інформаційна асиметрія (ситуація, обґрунтована Дж. Акерлофом (J. Akerlof) у кінці 1960-х рр.), яка може призвести до зловживань останніх. Водночас інформаційна асиметрія існує й між державою – з одного боку, та власниками та менеджерами – з іншого.

Якщо у принципала не вистачає інформації, необхідної для визначення балансу між різними завданнями (у випадку, коли вони розбігаються між собою), він не може оцінити звітність, яку одержує від агента. В умовах асиметрії інформації агент завжди може знайти пояснення, що погані результати виконання одного завдання спричинені витрачанням більших ресурсів на виконання іншого. Кожен принципал заохочує агента виконувати краще те завдання, яке, на думку цього принципала, є найбільш важливим. Таким чином стимули, які надаються з боку різних принципалів, будуть мати тенденцію взаємної компенсації, залишаючи агенту свободу переслідувати свої власні інтереси (інколи навіть на шкоду всім принципалам). Як пишуть Ф. Істербрук та Д. Фішел, «менеджер, якому сказали служити двом господарям (трошки акціонерам, трошки населенню) вільний від обох і не відповідає ні перед ким. Зіткнувшись з вимогами будь-якої з цих груп, менеджер може послатись на інтереси іншої»⁶¹. Менеджери, мотивація яких має таку структуру стимулів, намагаються вибудувувати стратегію поведінки, яка б дозволяла уникати підзвітності. У результаті часто їм вдається

⁶¹ Easterbrook F. The Economic Structure of Corporate Law / F. Easterbrook, D. Fischel. – Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1991. – P. 38.

налаштувати одну групу принципалів проти іншої. Саме це пояснює **необхідність більшої відкритості облікової інформації та складання звітності, у якій розкривається як економічна, так і соціальна складова діяльності підприємства.**

Для зменшення розміру асиметрії інформації у контракті, який укладає агент з принципалом, повинне бути передбачене положення, відповідно до якого агент зобов'язується діяти на користь принципала, жодними своїми діями не наносити йому шкоди, а у випадку, якщо така подія відбудеться, – відшкодувати йому втрати. Такий контракт є зобов'язанням щодо компенсації пов'язаних витрат.

Якщо розглядати суспільство як заінтересовану сторону, то «діяльність підприємства слід розглядати як таку, що здійснюється на основі соціального контракту. Відповідно, суспільство повинно одержувати інформацію про стан виконання контракту, на основі якої воно може робити висновок про те, наскільки його виконання відповідає інтересам суспільства та на який строк він може бути подовжений з відповідним агентом»⁶².

Причиною ж конфлікту між всіма заінтересованими особами-принципалами та агентом є укладання неповного контракту, тобто угоди, яка передбачає не всі можливі варіанти розвитку подій та не повністю регламентує (через формальні та неформальні інститути) дії агента у різних ситуаціях. Водночас «повний контракт економічно недоцільний у зв'язку зі значними витратами на його укладання та відслідковування»⁶³.

Витрати на одержання інформації є одним з основних компонентів трансакційних витрат, у зв'язку з чим заінтересованій особі буває вигіднішим використовувати неповну інформацію, ніж витратити кошти та зусилля на зменшення невизначеності.

Розподіл ризику між учасниками та гарантування одержання доходу відповідно до понесеного ризику є одним з основних завдань укладання контрактів. Для мінімізації ризику контракти повинні елімінувати зовнішній ризик, не пов'язаний із зусиллями менеджерів, та передбачати винагороду за управління ризиком.

Таким чином, з метою мінімізації конфліктів винагорода, яку одержує кожна із заінтересованих осіб, повинна визначатись за формулою (1.3)⁶⁴:

⁶² Ramanathan K.V. Towards A Theory Corporate Social Accounting / K.V. Ramanathan // The Accounting Review. – 1976. – № 51. – р. 516-528. – Р. 520.

⁶³ Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации / А.В. Либман // Вестник СПбГУ / Сер. 8. – 2005. – Вып. 1 (№ 8). – С. 123-140. – С. 125.

⁶⁴ У випадку, якщо власник передає всі повноваження щодо управління суб'єктом господарювання менеджеру, тобто автоматично передає і весь ризик, то сам власник повинен розраховувати лише на одержання фіксованого доходу на вкладений капітал з урахуванням альтернативних ризикованих варіантів інвестування. Весь додатковий дохід в цьому випадку повинен належати менеджеру, що призведе й до більшої ефективності діяльності.

$$\text{Дохід} = f(\text{відповідальність; ризик}) \quad (1.3)$$

У протилежному випадку кожна з груп заінтересованих осіб певним чином впливає на агента з метою задоволення власних інтересів. Основні важелі впливу наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Механізми впливу груп заінтересованих осіб на систему управління суб'єкта господарювання

Важелі впливу 1	Власники 2	Інші працівники 3	Держава 4	Контрагенти 5	Суспільство 6
Заохочення	Контракти з високими окладами та системою привілеїв	Підвищення власної кваліфікації	Пільгове оподаткування окремих операцій	Пільгові умови контрактів	Створення позитивної репутації
	Пенсійне забезпечення	Збільшення результативності діяльності	х	Сталі відносини протягом тривалого періоду	х
	Участь менеджерів в акціонерному капіталі своїх корпорацій (фондові опціони, «тринадцята зарплата» акціями)	Зростання довіри (соціального капіталу)			
	Премії за результатами роботи	х	х	х	х
Регулювання функціонування	Система таємного голосування	Трудові контракти	Прийняття законів та підзаконних актів	Застава реальних активів або поручительство	Соціальний контракт
	Вимоги до голови правління	Колективні договори	х	Попереднє узгодження бізнес-планів відповідних проектів та безпосередній контроль за їх виконанням	х
	Вибори Ради директорів	х	х	Вимога надання відповідної звітності щодо виконання проекту	х
	Заходи проти розмивання капіталу	Вплив на курс акцій			
	Контроль з боку Наглядової ради	х	х	х	х
	Концентрація акцій	х	х	х	х

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5
Покарання	Загроза звільнення	Страйки	Штрафні санкції	Страйки
	Загроза поглинання	Висока плинність кадрів	х	Виставлення претензій
	Звернення до суду			

Здійснення будь-якого впливу вимагає певних витрат, які у рамках агентської теорії називаються агентськими витратами, що є специфічними витратами з боку принципалів для контролю та стимулювання агента в умовах морального ризику. У рамках агентської теорії у 1976 р. М. Дженсен та У. Меклінг⁶⁵ вперше здійснили класифікацію агентських витрат, поділивши їх на три основні групи (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація агентських витрат та їх відображення на рахунках синтетичного обліку

Групи витрат	Поняття та склад витрат		Відображення на синтетичних рахунках
1	2		3
Витрати контролю (<i>monitoring costs</i>)	Витрати, понесені принципалами для здійснення контролю над агентом		92 «Адміністративні витрати»
	Організація оптимальної структури управління	Утримання Ради директорів	
		Введення до складу правління зовнішніх інвесторів	
		Утримання ревізійної комісії	
		Ведення реєстру акціонерів	
		Організація та проведення Загальних зборів акціонерів	
	Здійснення контролю	Утримання юридичної служби	
Укладання контрактів та контроль за їх виконанням			
Оплата послуг аудиторів			
Витрати самообмеження з боку агента (<i>bonding costs</i>)	Витрати на створення організаційної структури, яка б обмежувала небажану поведінку агента, а у іншому випадку – гарантувала би відшкодування понесених втрат		92 «Адміністративні витрати»
	Контроль	Система внутрішнього контролю	
	Страховання	Страховання ризиків	
Альтернативні витрати (<i>residual loss</i>)	Суми, на яку скорочується розмір доходу певної групи принципалів в умовах, коли агент приймає рішення, яке не є оптимальним з погляду максимізації доходу цієї групи принципалів (витрати упущених можливостей)		Не знаходять безпосереднього відображення у бухгалтерському обліку
	Привілеї менеджменту	Використання коштів підприємства в особистих цілях та надлишкове їх витрачання	
	Протидія розширенню капітальної бази	Протидія залученню нового капіталу через побоювання втрати впливу	
	Протидія зміні керівництва	Протидія найманню нового кваліфікованого персоналу через побоювання втрати робочого місця	

⁶⁵ Jensen M. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure / M. Jensen, W. Meckling // Journal of Financial Economics. – 1976. – Vol. 3. – № 4. – pp. 305-360. – P. 310.

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4
Альтернативні витрати (<i>residual loss</i>)	<i>Протидія вигідному злиттю або ліквідації</i>	Протидія вигідному злиттю або ліквідації підприємства через страх втрати робочого місця	Не знаходять безпосереднього відображення у бухгалтерському обліку
	<i>Боротьба за владу</i>	Боротьба за контроль над підприємством, що відволікає від основних завдань управління та зашкоджує ефективному функціонуванню підприємства	
	<i>Трансфертні ціни</i>	Використання службового становища при встановленні занижених цін на продукцію, що відпускається, та при виборі контрагента, яким є підприємство, що належить менеджменту	
	<i>Інвестування у неприбуткові проекти</i>	Здійснення інвестицій у заздалегідь економічно та соціально невігідні проекти замість виплат акціонерам з метою одержання вигід від роботи з грошовими потоками	
	<i>Невиправдане зростання компанії</i>	Розширення підприємства на шкоду інтересам власників (шляхом поглинань або організації нових напрямів бізнесу), що не досягає потрібної синергії, але збільшує значимість та розміри винагороди менеджменту	
	<i>Втрати суспільства</i>	Втрати, які несе суспільство у результаті загострення конфлікту інтересів і, як наслідок, руйнування корпорацій	

Необхідність контролю за агентом збільшує витрати принципала, зокрема, витрати на ведення обліку з метою нагляду за діями агента. У зв'язку з цим аналіз агентських витрат зіграв центральну роль у розвитку позитивістської теорії бухгалтерського обліку⁶⁶.

Проте, не всі агентські витрати можна виміряти. Так, можна простежити та оцінити величину витрат контролю та самообмеження, водночас як шкоду, що наноситься альтернативними витратами, оцінити практично неможливо. У будь-якому випадку, необхідно прагнути до зменшення агентських витрат. Для контролю за такого роду витратами вони повинні максимально знайти своє відображення у системі бухгалтерського обліку та підлягати ретельному аналізу.

Агентські витрати, що виникають у процесі корпоративного управління, наносять велику шкоду компаніям і, як наслідок, можуть уповільнювати розвиток як окремих видів економічної діяльності, так і економіки у цілому, адже суспільство розплачується за наслідки діяльності кожного окремого суб'єкта господарювання своїми ресурсами, які витрачаються без компенсації жодних витрат. Проте, суспільство, надаючи

⁶⁶ Watts R. Positive Accounting Theory / R. Watts, J. Zimmerman. – Prentice-Hall: Englewood Cliffs, NJ, 1986.

ресурси у користування, також ставило перед собою певні цілі, найбільш глобальною з яких є прогресивний соціально-економічний розвиток. Досягнення цієї мети можливе через використання частини доходів, одержаних суб'єктами господарської діяльності внаслідок використання суспільних ресурсів, на розв'язання соціальних проблем, які є складовими соціально відповідальної діяльності та забезпечення стійкого розвитку економіки.

Стійкий розвиток соціально-економічної системи є однією з актуальних проблем сучасної економічної теорії. Дослідниками виділяються різні фактори, причини, умови, механізми стійкості. Однак, пріоритетне значення у вирішенні даної проблеми належить оптимальному сполученню економічних інтересів різних суб'єктів господарювання, що полягає у розробці форм і механізмів узгодження економічних інтересів. Хоча справедливим слід визнати вислів Д. Б'юкенена: «Узгодження економічних інтересів індивідів, колективів і суспільства у цілому може мати місце лише в ідеалі. Суспільний договір у філософському значенні означає узгодження, що виникає із взаємодії самих індивідів, а не всезагального схвалення деякого абстрактного ідеалу»⁶⁷. У цьому зв'язку можна констатувати, що «досягти абсолютного узгодження економічних інтересів неможливо, оскільки задоволення інтересів одного суб'єкта призводить до обмеження інтересів інших суб'єктів, так як кожний суб'єкт прагне до максимізації вигід і мінімізації витрат зі свого боку від взаємовідносин з іншими суб'єктами»⁶⁸.

Покращання практики корпоративного управління суб'єкта господарювання забезпечує удосконалення системи звітності, зменшує ризик шахрайства або укладання угод з урахуванням лише власних інтересів менеджерів або власників. «Це передусім підприємства, які посприяли і сприяють розвитку структурних змін нової економіки. Завдяки структурним змінам, зумовленим їх прагненням ефективнішого господарювання і вищих прибутків, вони змінюють на нові свої умови конкуренції та умови конкуренції для інших. Ці підприємства є двигуном нової економіки так само, як і вона стимулює їх до подальшого розвитку. При цьому вони використовують як технічні інновації, так і організаційні зміни – дуже важливе джерело (яким часто нехтують) економічного прогресу»⁶⁹.

Прикладом таких організаційних змін є концепція соціальної

⁶⁷ Б'юкенен Д. Конституция экономической политики. В кн.: Нобелевские лауреаты по экономике / Д. Б'юкенен – М.: Таурас Альфа. – 1997. – С. 24.

⁶⁸ Рассказова Н.В. Социальное партнерство как механизм согласования экономических интересов субъектов малого предпринимательства / Н.В. Рассказова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. – № 15 (48). – С. 52-57. – С. 52.

⁶⁹ Клодт Х. Нова економіка: форми вияву, причини і наслідки: [Монографія] / Х. Клодт та ін. – К.: Вид-во «Таксон», 2006. – 306 с. – С. 63.

відповідальності бізнесу, до якої слід особливо обережно підходити, адже право на реалізацію цієї концепції з боку менеджерів за умови їх несумлінної поведінки може бути використане лише на власну користь з ігноруванням інтересів всіх принципалів. «Формуючи науку майбутнього розвитку людства, в її основи слід закласти високі моральні принципи, без яких немає перспективи існування світової цивілізації»⁷⁰.

Актуальність проведених досліджень пов'язана зі зростаючою увагою різних груп заінтересованих осіб як до фінансових, так і до нефінансових аспектів діяльності підприємств, як до кількісних, так і до якісних їх показників. В умовах інституціональних змін розширює свої межі вимога кумулятивності та характеризується з позиції гомоморфізму та вибірковості, що передбачає право в отриманні однакової інформації усіма соціально-економічними партнерами (з позиції гомоморфізму) та спеціально відібраних даних для конкретного рівня користувачів (з позиції вибірковості).

⁷⁰ Белопольский Н.Г. Энвайроника – наука будущего развития человечества / Н.Г. Белопольский. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – Донецк: НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти, 2007. – 436 с. – С. 73.

Висновки до 1-го розділу

В ході розгляду сучасних теорій узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб та необхідність їх врахування в процесах трансформації бухгалтерського обліку та економічного аналізу було зроблено наступні висновки:

1. Реалізація положень економічної теорії є складним та багатоаспектним процесом, в якому необхідно враховувати перетворення економічних процесів на макро- та мікрорівні в конкретному періоді дослідження. Трансформація економіки на рівні інституціональних перетворень проявляється у зміні правил господарювання, які забезпечують основу для організаційних перетворень, що формують нові господарські відносини.

2. Інституціональні перетворення відбуваються одночасно на макрорівні (зовнішні інституціональні перетворення, що проявляються через зміну базисних інститутів власності) та мікрорівні (внутрішні інституціональні перетворення, що проявляються у змістовній зміні політики управління підприємством), що зумовлюють зміни на рівні функціональних наук.

3. Основою дослідження зовнішніх інституціональних перетворень є інституціональна теорія, базовою категорією якої є поняття «інституцій» як створених людьми обмежень поведінки та взаємодії, що склалися та укорінилися в певному суспільстві та через які сформувалися схеми політичних, економічних та соціальних правил. Значення соціально-економічних інститутів проявляються в їх функціях: інтегруючій, інформаційній, регулюючій, негентропійній.

4. Розглядаючи розвиток бухгалтерського обліку та економічного аналізу в інституціональному середовищі, наголошується на необхідності врахування формальних (політичних, економічних та контрактних) та неформальних (правила, норми поведінки та механізми, що їх забезпечують) обмежень. Інституціоналізм передбачає аналіз загальної соціальної структури за компонентами (інститутами), в той час побудова цих інститутів з більш дрібних елементів (зокрема, операцій-транзакцій) розглядається в неінституціональній економічній теорії.

5. В світлі неінституціональної економічної теорії розглянуті внутрішні інституціональні перетворення. Основна увага приділяється аналізу рівня транзакційних витрат, інститутам права власності та контрактним агентським відносинам.

6. Будь-який суб'єкт господарювання функціонує у результаті взаємодії різних груп заінтересованих осіб, які знаходяться як всередині, так і за його межами. Його поточна діяльність та стратегія розвитку

залежить від концепції управління, прийнятої на підприємстві, яка побудована на тій чи іншій концепції управління. Розглядаючи теорії управління, орієнтовані на різні групи осіб, заінтересованих у діяльності суб'єкта господарювання, за базу обрана теорія заінтересованих осіб. Доведено, що бухгалтерський облік, організований за такої системи управління, надає інформацію, яка виступає як джерелом для прийняття відповідних рішень, так і засобом задоволення інтересів різних груп заінтересованих осіб. Достовірна та об'єктивна інформація, сформована у системі обліку, сприяє зменшенню конфлікту інтересів різних груп заінтересованих осіб та більшому контролю за діями менеджерів. Це збільшує кількість завдань, які ставляться перед системою бухгалтерського обліку. Зокрема, вимагається інформація не лише про фінансові показники діяльності, а й про їх соціальну складову.

7. Всі заінтересовані у діяльності суб'єкта господарювання особи поділяються відносно нього на внутрішніх та зовнішніх. До внутрішніх заінтересованих осіб належать власники, менеджери та інші працівники підприємства, до зовнішніх – контрагенти (постачальники товарів та послуг, дебітори, споживачі, кредитно-фінансові установи), інвестори, уряд (держава), місцева громада та суспільні інститути. Кожна з груп заінтересованих осіб здійснює певні внески у діяльність суб'єкта господарювання та очікує одержати винагороду, яка б задовольнила їх запити та потреби.

8. Вплив заінтересованої особи залежить від її владних повноважень, інтересів та ступеню організованості. Інтереси різних груп, як правило, є антагоністичними. Крім того, між різними групами заінтересованих осіб спостерігається інформаційна асиметрія. З метою мінімізації конфлікту інтересів різних груп заінтересованих осіб слід вживати заходів для уникнення інституціонального перегину, який полягає у задоволенні інтересів добре організованих груп за рахунок слабо організованих. Це пояснює необхідність більшої відкритості облікової інформації та складання звітності, у якій розкривається як економічна, так і соціальна складові діяльності підприємства.

9. Винагорода, яку отримає кожна з заінтересованих осіб, повинна бути залежною не лише від розміру внеску та понесених витрат, а й від ступеню відповідальності та ризику, що повинно бути однією з головних умов соціального контракту.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПИТІВ ГРУП ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ ОСІБ: ПРОБЛЕМИ ЗДІЙСНЕННЯ

2.1. Системно-кібернетичний підхід розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку

Традиційним є застосування системного підходу в якості методологічної бази наукового дослідження розвитку бухгалтерського обліку. Основні концепції системного підходу викладенні Н. Вінером в кібернетиці, Ч. Дарвіном в біології, Л. Фон Барталанффі в теорії систем, О.О. Богдановим в тектології, Г. Спенсером в соціології. Прихильниками системного підходу в науковому дослідженні є І.В. Блауберг, Е. Квейд, С.П. Ніканоров, В.С. Тюхтін, Е.Г. Юдін, С. Янг та ін.

Вивчення підприємства на основі вищезазначеного підходу виходить з поділу системи управління на підсистеми різного ієрархічного рівня та дослідженні як горизонтальних, так і вертикальних зв'язків між ними і в середині них. Бухгалтерський облік як систему взаємопов'язаних та самоорганізуємих елементів вважаємо за доцільне досліджувати базуючись на системно-кібернетичному підході задля побудови пояснювальних моделей як основи розвитку та наукової організації функціонування облікової системи.

Системний підхід можна вважати універсальним інструментом наукового пізнання будь-якого явища, представленого як систему. Кібернетичний підхід дозволяє здійснити дослідження системи, в т.ч. системи бухгалтерського обліку, базуючись на принципах кібернетики, задля ідентифікації існуючих та потенційних прямих та зворотних зв'язків, пізнання процесів управління об'єктом.

Виходячи з позиції Б.В. Бірюкова та Є.С. Геллера «похідний від кібернетики системний підхід – який, виходячи з цього, краще називати системно-кібернетичним підходом – в науці про людину та суспільство вносить важливий внесок в реалізацію вимоги «суворості», «точності» дослідження»⁷¹. Пушкін В.Г. зазначає, що кібернетика в загальному та цілому абстрагується від речового змісту систем, прагне сформулювати загальні для

⁷¹ Бірюков Б.В. Кибернетика в гуманитарных науках / Б.В. Бирюков, Е.С. Геллер – М., 1973. – С. 10.

них закони управління, організації та інформаційних зв'язків, а об'єктивною основою такого підходу (прим. автора – системно-кібернетичного) є матеріальна єдність якісно різнорідних явищ, що проявляються в аналогії та ізоморфізмі (гомоморфізмі, модельному відношенні тощо) їх структури та функціонування, у схожості (або прямому збігу), що описує їх математичний апарат⁷².

Бухгалтерський облік є системою, спрямованою на генерування інформації. Кібернетичний підхід дозволить дослідити дану систему як сукупність взаємопов'язаних елементів, які сприймають інформацію, її обробляють та зберігають, що дозволяє здійснювати процес обміну нею.

Для будь-якої системи, в т.ч. й облікової, важливими є розгляд її структури як взаємопов'язаних елементів та їх організації.

Оскільки кібернетичний підхід розглядає у дворівневому ракурсі елемент системи як основи опису внутрішніх властивостей бухгалтерського обліку як системи, та базуючись на даному підході доцільним є розмежування енергетичних елементів системи бухгалтерського обліку як сукупності ресурсів управління нею та кібернетичні елементи як сукупність механізмів управління можливостями облікової системи (тобто сукупністю ресурсів даної системи) не лише в процесі генерування інформації, а й в процесі обміну нею на різних ієрархічних рівнях управління.

Використання системно-кібернетичного підходу для дослідження розвитку бухгалтерського обліку як функціональної економічної науки обумовлено наступними причинами:

– необхідністю формування нового підходу до управління підприємством та бухгалтерським обліком його підсистемою з позиції трансформації структури інформаційного запиту внутрішніх та зовнішніх користувачів;

– потребою в концептуальному вирішенні наукової проблеми, що полягає у необхідності підвищення ефективності управління підприємством шляхом налагодження комунікаційної взаємодії всіх підсистем;

– необхідністю пошуку новаторських рішень в міждисциплінарних галузях, зокрема, в частині процесів, що є загальною предметною областю теорії управління та бухгалтерського обліку як функціональної науки.

Враховуючи те, що кібернетика досліджує управління, комунікаційні зв'язки та перетворення вхідних даних та вихідної інформації, відносно системи бухгалтерського обліку досить важливим є пізнання специфіки не

⁷² Пушкин В.Г. Современный материализм и мировоззренческие аспекты кибернетики / В.Г. Пушкин // Современный материализм: особенности, проблемы, тенденции – Пермь, 1985. – С. 119-124.

лише генерування облікової інформації, а й процесу організації комунікаційної взаємодії облікової системи з іншими підсистемами, що зумовлює необхідність врахування часового фактору як при генеруванні інформації, так і при змістовному наповненні облікового повідомлення (тобто врахування характеру представлення інформації (ретроспективної, поточної та прогнозної (актуарної)) та рівня організації комунікаційної взаємодії даної підсистеми управління.

Наукове дослідження на базі системно-кібернетичного підходу до розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку необхідно здійснювати за наступною схемою (рис. 2.1).

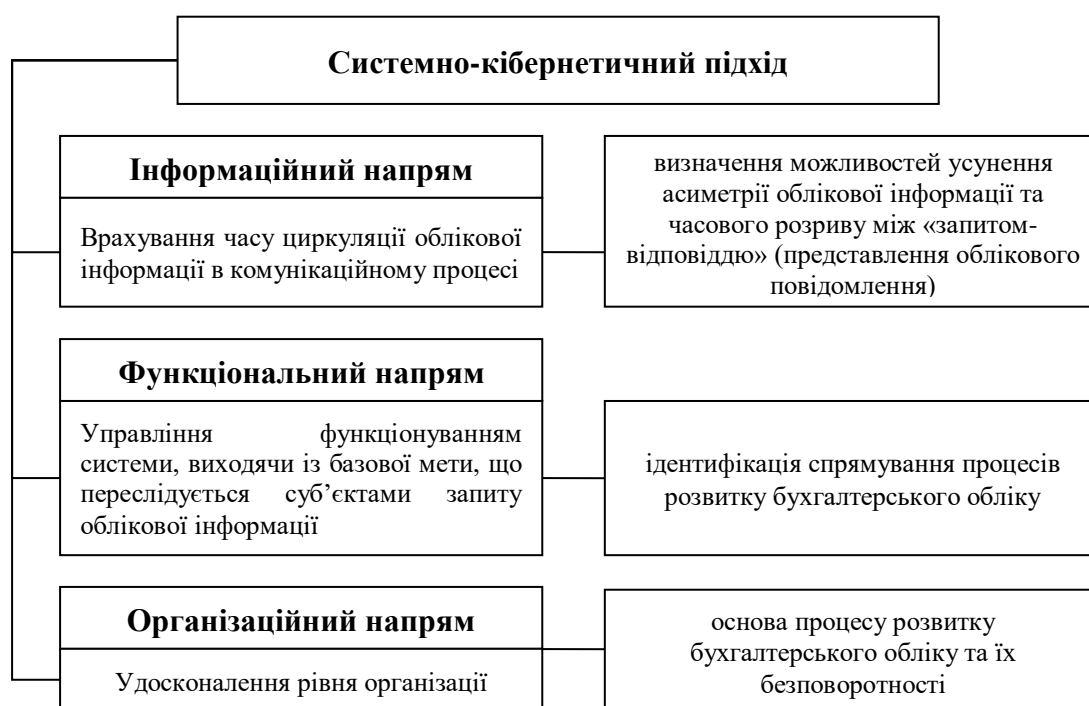


Рис. 2.1. *Схема застосування системно-кібернетичного підходу розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку*

Системно-кібернетичний підхід розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку ґрунтується на трьох базових кібернетичних напрямках: 1) інформаційний напрям дозволяє врахувати часовий фактор при дослідженні генезису бухгалтерського обліку як функціональної науки та ідентифікації напрямів її розвитку. При цьому бухгалтерську інформацію слід сприймати як основний стратегічний ресурс розвитку підприємства як суб'єкта мікрорівня, що позначатиметься й на суб'єктах макросередовища; 2) функціональний напрям дозволяє при визначенні спрямованості процесу розвитку (еволюції) врахувати вплив суб'єктів

запиту, який формується, виходячи із трансформаційних процесів, що відбуваються в економічному середовищі функціонування; 3) організаційний напрям дозволяє оцінити рівень структури елементів системи, їх впорядкованість як основу розвитку.

При цьому застосування системно-кібернетичного підходу розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку дозволяє в єдності дослідити структуру облікової системи (як умовний статичний об'єкт) та процеси управління відносно неї та в межах системи управління діяльністю суб'єкта господарювання (як динамічний компонент). Єдність між даними компонентами досягається за допомогою облікової інформації як з'єднуючої ланки та основного компонента їх комунікаційної взаємодії.

В основу як системного, так і кібернетичного підходу покладено систему як ключову категорію їх дослідження. У зв'язку з цим задля з'ясування, до якого виду належить система бухгалтерського обліку, ідентифікуємо критерії системи як об'єкту вивчення.

Серед науковців відсутня єдина точка зору щодо визначення поняття «система», однак спільним для більшості є використання для пояснення його сутності таких категорій як «елементи (об'єкти)» та «зв'язки» між ними. Найширше визначення даної категорії наводить Дж. Гіг, який стверджує, що система – це сукупність пов'язаних між собою елементів⁷³. Аналогічного підходу при трактуванні сутності даної категорії дотримуються А. Лєсзло (A. Laszlo), С. Кріппнер (S. Krippner)⁷⁴ та А. Темес (A. Tamas)⁷⁵. Дещо вужче, як сукупність елементів (об'єктів), що перебувають у взаємодії та утворюють єдине ціле, систему пояснюють А. Мішенін⁷⁶, Є. Суздалов⁷⁷, Ю.П. Сурмін⁷⁸, Дж. О'Коннор, І. Макдермотт⁷⁹. Зокрема, А. Мішенін стверджує, що система – це будь-який об'єкт, який з одного боку, можна розглядати як єдине ціле, а з іншого – як багато пов'язаних між собою або взаємодіючих частин⁸⁰;

⁷³ Гіг Дж. Прикладная общая теория систем / Дж. Гиг: [перв. с англ.]. – М.: Мир, 1981, – 336 с. – С. 17.

⁷⁴ Laszlo A. System Theories: Their Origins, Foundations and Development / A. Laszlo, S. Krippner // Elsevier Science. – 1998 - Ch.3. – pp. 47-74.

⁷⁵ Tamas A. System Theory and Community Development [Електронний ресурс] / A. Tamas. – 2000. – pp.1-8. – Режим доступу: http://www.tamas.com/samples/source-docs/System_Theory_in_CD.pdf.

⁷⁶ Мишенін А.И. Теория экономических информационных систем: учебник / А.И. Мишенін. – [4-е изд., доп. и перераб]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 240 с.

⁷⁷ Суздалов Е.Г. Конспект лекций по дисциплине: Теория систем и системный анализ / Е.Г. Суздалов. – Санкт-Петербург, 2010. – 47 с.

⁷⁸ Сурмін Ю.П. Теория систем и системный анализ: [учебное пособие] / Ю.П. Сурмін. –К.: МАУП, 2003. – 368 с. – С.8.

⁷⁹ О'Коннор Дж. Искусство системного мышления: необходимые знания о системах и творческому подходу к решению проблем / Д. О'Коннор, И. Макдермотт. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 256 с. – С. 9.

⁸⁰ Мишенін А.И. Теория экономических информационных систем: учебник / А.И. Мишенін. – [4-е изд., доп. и перераб]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 240 с. – С. 9.

Є. Суздалов визначає систему як сукупність об'єктів, взаємопов'язаних між собою, які утворюють єдине ціле, що характеризується властивостями, які є нехарактерними для окремих об'єктів, які беруться окремо⁸¹, Ю.П. Сурмин – як сукупність елементів, що знаходяться у взаємовідносинах та зв'язках з навколишнім середовищем, що утворюють цілісність, єдність⁸²; Дж. О'Коннор, І. Макдермотт – як сутність, яка в результаті взаємодії її частин може підтримувати своє існування і функціонувати як єдине ціле⁸³. Найвужче тлумачення категорії «система» як сукупності елементів, які утворюють єдине ціле для цілеспрямованої діяльності або виконання певних функцій, наводять Н. Демчук, Т.А. Єфремова⁸⁴, Е.А. Смирнов⁸⁵, Т.Ю. Іванова, В.І. Приходько⁸⁶ та Л. Скиттнер (L. Skyttner)⁸⁷. Так, Т.Ю. Іванова, В.І. Приходько вважають, що система – це цілісна сукупність взаємопов'язаних елементів, яка має визначену структуру та взаємодіє з навколишнім середовищем з метою досягнення поставленої мети⁸⁸, О.Н. Демчук, Т.А. Єфремова – це ціле, створене із частин і елементів для цілеспрямованої діяльності⁸⁹, Е.А. Смирнов – ціле створене із частин з метою цілеспрямованої діяльності⁹⁰, Л. Скиттнер (L. Skyttner) – набір взаємодіючих елементів, які формують єдине ціле з метою виконання визначених функцій⁹¹.

В межах даного дослідження під системою розумітимемо сукупність елементів, які перебувають у взаємозв'язку та взаємодії та утворюють єдине ціле для досягнення певного корисного результату.

Будь-яка система характеризується рядом ознак (табл. 2.1).

⁸¹ Суздалов Е.Г. Конспект лекцій по дисципліне: Теория систем и системный анализ / Е.Г. Суздалов. – Санкт-Петербург, 2010. – С. 9.

⁸² Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ: учебное пособие / Ю.П. Сурмин. – К.: МАУП, 2003. – 368 с. – С. 62.

⁸³ О'Коннор Дж. Искусство системного мышления: необходимые знания о системах и творческому подходу к решению проблем / Д. О'Коннор, И. Макдермотт. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 256 с.

⁸⁴ Демчук О.Н. Теория организации: учеб. Пособие / О.Н. Демчук, Т.А. Ефремова. – М.: Флинта: МПСИ, 2009. – 264 с.

⁸⁵ Смирнов Э.А. Теория организации: учеб. Пособие / Э.А. Смирнов. – М.: ИНФА-М, 2003. – 248 с.

⁸⁶ Иванова Т.Ю. Теория организации: учебное пособие / Т.Ю. Иванова, В.И. Приходько. – Спб.: Питер, 2004. – 269 с.

⁸⁷ Skyttner L. General Systems Theory: Problems, Perspectives, Practice / L. Skyttner. – 2-nd edition. – World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., 2005. – 517 p.

⁸⁸ Иванова Т.Ю. Теория организации: учебное пособие / Т.Ю. Иванова, В.И. Приходько. – Спб.:Питер, 2004. – 269 с. – С. 23.

⁸⁹ Демчук О.Н. Теория организации: учеб. Пособие / О.Н. Демчук, Т.А. Ефремова. – М.: Флинта: МПСИ, 2009. – 264 с. – С.59.

⁹⁰ Смирнов Э.А. Теория организации: учеб. Пособие / Э.А. Смирнов. – М.: ИНФА-М, 2003. – 248 с. – С. 6.

⁹¹ Skyttner L. General Systems Theory: Problems, Perspectives, Practice / L. Skyttner. – 2-nd edition. – World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., 2005. – 517 p. – P. 57.

Таблиця 2.1

Ознаки систем: систематизація поглядів науковців

Властивість	Автор								Кількість разом
	А. Верьовкін, О. Кірюшин ⁹²	А. Мішенін ⁹³	Є. Суздалов ⁹⁴	Ю.П. Сурмін ⁹⁵	Є.А. Смирнов ⁹⁶	О.Демчук ⁹⁷	К.О. Сорока ⁹⁸	В.Р. Веснін ⁹⁹	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Цілісність	+	+	+	+	+	+	+		7
Подільність	+	+							2
Якісна визначеність							+		1
Інтегративність	+		+				+		3
Зв'язки	+		+		+	+	+	+	6
Емерджентність							+	+	2
Організація	+								1
Відносність		+							1
Ієрархічність			+	+	+	+			4
Ціленаправленість							+		1
Гетерогенність							+		1
Самостійність					+				1
Перехідний процес			+						1
Стійкість			+						1
Керованість			+		+	+		+	4
Досяжність			+						1
Адаптивність			+					+	2
Редукція								+	1
Відкритість			+						1
Закритість			+						1
Відокремленість				+			+	+	3
Структурність				+	+	+	+	+	5

⁹² Верьовкін А.П. Теорія систем: учебное пособие / А.П. Верьовкін, О.В. Кірюшин. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2003. – 100 с. – С. 28.

⁹³ Мишенін А.И. Теорія економічних інформаційних систем: учебник / А.И. Мишенін. – [4-е изд., доп. и перераб]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 240 с.

⁹⁴ Суздалов Е.Г. Конспект лекцій по дисциплине: Теорія систем и системный анализ / Е.Г. Суздалов. – Санкт-Петербург, 2010. – 47 с.

⁹⁵ Сурмін Ю.П. Теорія систем и системный анализ: учебное пособие / Ю.П. Сурмін. – К.: МАУП, 2003. – 368 с.

⁹⁶ Смирнов Э.А. Теорія організації: учеб. пособие / Э.А. Смирнов. – М.: ИНФА-М, 2003. – 248 с.

⁹⁷ Демчук О.Н. Теорія організації: учеб. пособие / О.Н. Демчук, Т.А. Ефремова. – М.: Флинта: МПСИ, 2009. – 264 с. – С. 59.

⁹⁸ Сорока К.О. Основи теорії систем та системного аналізу: навч. Посібник / К.О. Сорока. – ХНАМГ, 2004. – 291 с.

⁹⁹ Веснін В.Р. Менеджмент: учеб. / В.Р. Веснін. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 504 с.

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Взаємозалежність з навколишнім середовищем				+					1
Множинність описання				+					1
Наявність сукупності елементів, які її утворюють					+	+		+	3
Єдність головної цілі для всіх підсистем						+			1
Відносна самостійність підсистем						+			1
Зворотний зв'язок								+	1

В переважній більшості цілісність, подільність та інтегрованість розглядаються в якості ознак, що притаманна всім системам. Крім цих ознак, деякі автори виділяють відносність (А. Мішенін), ієрархічність, перехідний процес, стійкість, керованість, досяжність, адаптивність, відкритість та закритість (А. Верьовкіна та О. Кирюшина, Є.Суздалов) та ін.

Одночасно варто зазначити, що такі ознаки як адаптивність (здатність системи зберігати якісну визначеність в змінних умовах¹⁰⁰), закритість (відсутність зв'язків із зовнішнім середовищем¹⁰¹) та відкритість (наявність зв'язків із зовнішнім середовищем¹⁰²), не є універсальними для всіх систем. Відкритість та закритість взагалі є протилежними і тому не можуть бути наявними одночасно в одній системі. Не є універсальною для будь-яких систем і ознака керованості. Ознака наявності сукупності елементів, що утворюють систему (виділяється Є.А. Смирновим та О. Демчуком, В.Р. Весненіним) є, по суті, ознакою подільності (виділяється А. Верьовкіним, О. Кирюшиним та А. Мішеніним), те ж саме можна стверджувати про ознаку цілісності та ознаку єдності мети функціонування системи з метою функціонування підсистем (виділяється О. Демчуком).

Проведений моніторинг підходів до виокремлення ознак, притаманних системі, дозволяє ідентифікувати універсальні ознаки, що їм притаманні (рис. 2.2).

¹⁰⁰ Весни В.Р. Менеджмент: учеб. / В.Р. Веснин. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 504 с. – С. 17.

¹⁰¹ Суздалов Е.Г. Конспект лекций по дисциплине: Теория систем и системный анализ / Е.Г. Суздалов. – Санкт-Петербург, 2010. – 47 с. – С. 21.

¹⁰² Там само. – С. 21.

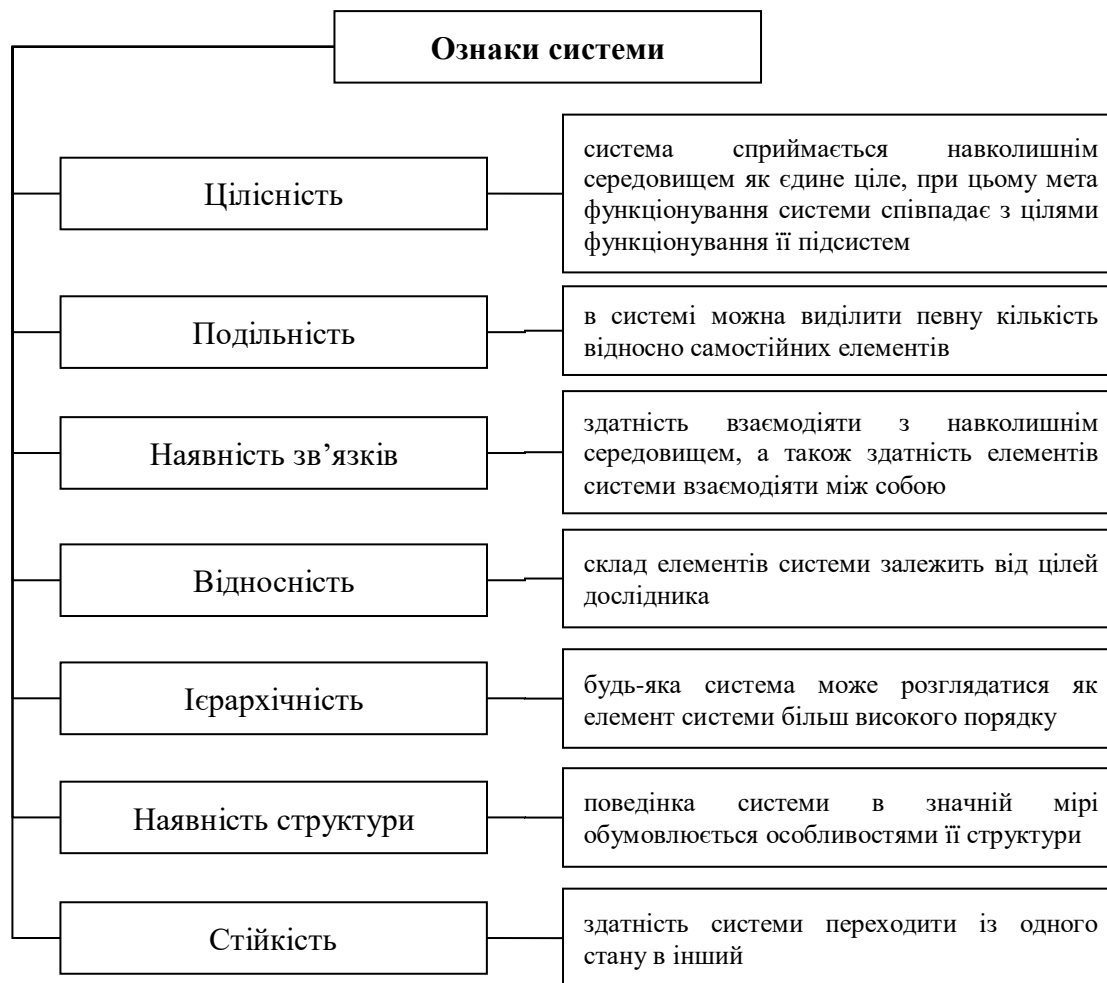


Рис. 2.2. Універсальні ознаки систем

Отже, на відміну від простого нагромадження елементів система є відокремленою від навколишнього середовища та змінюється, якщо змінюється будь-який її елемент, її поведінка обумовлена не стільки властивостями елементів, скільки властивостями структури. При цьому будь-яка система може розглядатися як складова системи більш високого порядку.

Система може включати велику кількість елементів, тому її доцільно поділяти на ряд підсистем. При цьому підсистема є набором елементів, які представляють автономну всередині системи область¹⁰³.

Бухгалтерський облік повністю відповідає критеріям системності.

Так, бухгалтерський облік є системою, що складається із сукупності елементів, які функціонують як єдине ціле з метою збалансування інтересів всіх груп заінтересованих осіб шляхом надання повного

¹⁰³ Смирнов Э.А. Теория организации: учеб. Пособие / Э.А. Смирнов. – М.: ИНФА-М, 2003. – 248 с. – С. 6.

комплексу інформації, необхідної для оцінки та управління діяльністю підприємства, в т. ч. і його вартістю як інтегрованим показником ефективності господарювання.

Цілісність та подільність системи бухгалтерського обліку проявляється в тому, що вона є сукупністю елементів, які перебувають у взаємозв'язку та взаємодії та функціонують як єдине ціле з метою досягнення спільної мети, при цьому межі поділу системи на елементи визначається цілями дослідника, що відповідає ознаці відносності. Сукупність підсистем та елементів формують структуру системи бухгалтерського обліку. Ієрархічність даної системи проявляється в тому, що вона є складовою системи більш високого порядку – системи управління.

Наступним кроком визначимо місце системи бухгалтерського обліку в класифікації систем, що дозволить визначити та врахувати специфічні особливості даної системи при її організації на підприємстві. Розглянемо найбільш суттєві класифікаційні ознаки (рис. 2.3).

За рівнем складності системи поділяються на прості та складні. При цьому, система вважається складною якщо вона може бути охарактеризована за допомогою наступних ознак: наявність великої кількості елементів, що взаємодіють між собою, можливість поділу системи на підсистеми, складність функціонування системи, наявність управління (обробки потоків інформації), наявність взаємодії з зовнішнім середовищем і функціонування в умовах впливу випадкових факторів¹⁰⁴.

Бухгалтерський облік є складною системою, виходячи із значної кількості елементів, що перебувають у взаємозв'язках та взаємодії, а також зважаючи на те, що система має керуючий елемент (управління) у ролі головного суб'єкта організації (власник або уповноважений ним орган) та ведення (наприклад, головний бухгалтер) та активно взаємодіє із зовнішнім середовищем шляхом отримання інформації та її передачі зовнішнім користувачам.

За наявності зв'язків із зовнішнім середовищем системи поділяються на відкриті – системи, які характеризуються наявністю зв'язків із зовнішнім середовищем, та закриті – системи, які характеризуються відсутністю зв'язків із зовнішнім середовищем¹⁰⁵. Як було зазначено вище, система бухгалтерського обліку активно взаємодіє із навколишнім середовищем, а отже, вона є відкритою.

Залежно від походження виділяють природні та штучні системи. Природні системи – це системи, які виникають і розвиваються природно

¹⁰⁴ Суздалов Е.Г. Конспект лекций по дисциплине: Теория систем и системный анализ / Е.Г. Суздалов. – Санкт-Петербург, 2010. – 47 с. – С. 22-23

¹⁰⁵ Верёвкин А.П. Теория систем: учебное пособие / А.П. Верёвкин, О.В. Кирюшин. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2003. – 100 с. – С. 11.

без втручання людини, штучні – ті, що виникають та розвиваються завдяки втручанню людини¹⁰⁶. Організація бухгалтерського обліку як системи здійснюється власником підприємства, або іншою уповноваженою особою, тому облікова система є штучною за своїм походженням.

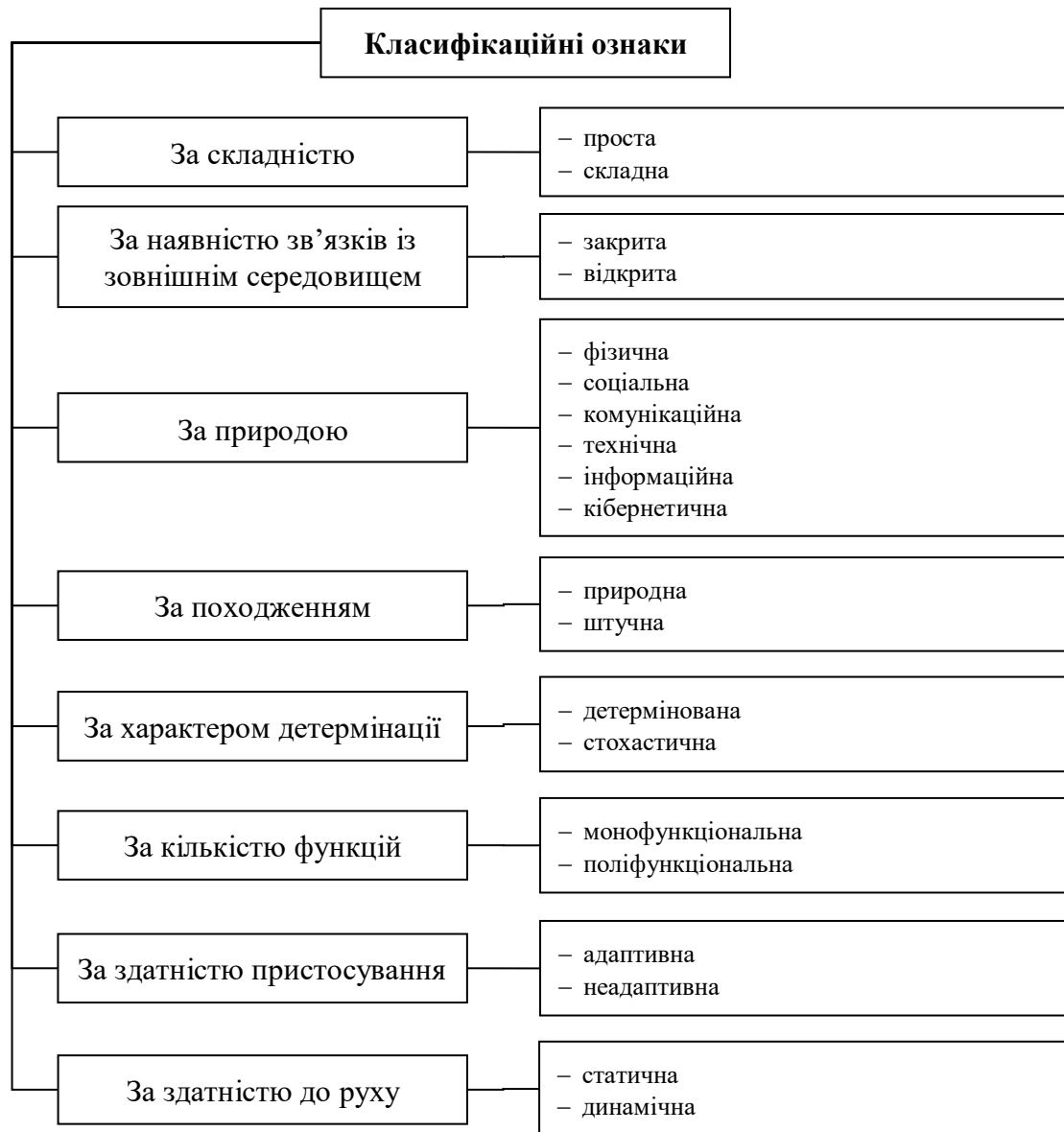


Рис. 2.3. Класифікація систем

За характером детермінації системи поділяються на стохастичні (ймовірні) – системи, поведінка яких носить ймовірнісний характер та детерміновані – системи, поведінка яких має наперед визначений характер

¹⁰⁶ Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ: учебное пособие / Ю.П. Сурмин. – К.: МАУП, 2003. – 368 с. – С. 84.

¹⁰⁷. Враховуючи той факт, що поведінку системи бухгалтерського обліку можна змоделювати та наперед спрогнозувати необхідних для суб'єкта організації та ведення результат функціонування підприємства на підстав фактів господарського життя, що знаходять відображення в системі обліку дану систему можна ідентифікувати як динамічну.

Залежно від кількості функцій, які виконують системи, вони поділяються на монофункціональні – системи, які виконують одну функцію, та поліфункціональні – системи, які одночасно виконують декілька функцій¹⁰⁸. За даною ознакою бухгалтерський облік є поліфункціональною системою.

За здатністю пристосовуватися виділяють адаптивні – системи, які здатні пристосовуватися, не втрачаючи своєї ідентичності, та неадаптивні – системи, які не здатні пристосовуватися¹⁰⁹. Бухгалтерський облік є адаптивною системою, оскільки можливим є зміна окремих її елементів без припинення існування або втрати системних властивостей.

Залежно від здатності до руху системи поділяються на динамічні та статичні. Динамічні системи – це системи, які характеризуються змінністю, статичні – ті системи, які не змінюють свого складу¹¹⁰. Оскільки можливою є зміна системи бухгалтерського обліку з метою її вдосконалення, вона є динамічною.

За природою виділяють: фізичні, технічні, кібернетичні, інформаційні, соціальні, комунікаційні системи. Під фізичними системами розуміють сукупність фізичних елементів, інтегрованих на фізичних законах, під технічною – сукупність деталей, технічних пристроїв, під кібернетичною – сукупність елементів, які здатні сприймати, запам'ятовувати, передавати інформацію, а також обмінюватися інформацією, під соціальною – суспільство або деяка його складова, що розвивається як єдине ціле¹¹¹. Інформаційна система призначена для збору, зберігання, обробки та пошуку інформації, необхідної для управління підприємством або будь-якою іншою організацією, проектування, навчального процесу і т.д. для задоволення потреб індивідуального користувача інформації¹¹², комунікаційна система – сукупність взаємопов'язаних елементів, яка забезпечує обмін інформацією між відправником та одержувачем через комунікаційні канали.

Щодо ідентифікації системи бухгалтерського обліку за даною класифікаційною ознакою, проаналізуємо погляди вітчизняних та

¹⁰⁷ Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ: учебное пособие / Ю.П. Сурмин. – К.: МАУП, 2003. – 368 с. – С. 84.

¹⁰⁸ Там само. – С. 85.

¹⁰⁹ Там само. – С. 86.

¹¹⁰ Там само. – С. 86.

¹¹¹ Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ: учебное пособие / Ю.П. Сурмин. – К.: МАУП, 2003. – 368 с. – С. 83.

¹¹² Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: учеб. пособие / Под ред. В.Н. Волковой, А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 848 с. – С. 283.

зарубіжних науковців (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Систематизація поглядів українських та зарубіжних вчених на місце системи бухгалтерського обліку у класифікації систем за їх природою

Класифікаційна позиція	Автори	Питома вага, %	Кількість разом
1	2	3	4
Інформаційна система	Ю. Бабаєв ¹¹³ , Є. Бебнева ¹¹⁴ , В. Сопко ¹¹⁵ , Н. Гура ¹¹⁶ , В.Р. Захар'їн ¹¹⁷ , А.А. Пилипенко, В.І. Отенко ¹¹⁸ , М.А. Булатов ¹¹⁹ , Є.А. Мізіковський ¹²⁰ , Б. Нідлс (B. Needles) ¹²¹ , Н. Джамалудін (N. Jamaludin) ¹²² , К. Коорнхоф (C. Koornhof) ¹²³ , Е. Пеленівел (A. Palanivel) ¹²⁴ , Є.С. Соколова ¹²⁵ , М. Климова ¹²⁶ , М. Кондраков ¹²⁷ , Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл ¹²⁸ , І. Мельников ¹²⁹ , Н. Литнева ¹³⁰ , В. Керимов ¹³¹ , В. Банк ¹³² , Н. Меджоредє (N. Mejorada) ¹³³	80,65	25

¹¹³ Бабаєв Ю.А. Бухгалтерський учет: учебник [для студентов вузов] / Ю.А. Бабаєв, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин [Под ред. проф. Ю.А. Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой]. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.

¹¹⁴ Бебнева Е.В. Теория бухгалтерского учета / Е.В. Бебнева, И.В. Богачева, Е.С. Соколова. – Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – М., 2003. – 103 с.

¹¹⁵ Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В.В. Сопко – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

¹¹⁶ Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Вісник національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – №130. – С. 12-15.

¹¹⁷ Захар'їн В.Р. Теория бухгалтерского учета: ученик / В.Р.Захар'їн. – М.: ИНФА – М: ФОРУМ, 2003. – 304 с.

¹¹⁸ Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю: підручник / А.А.Пилипенко, В.І. Отенко. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. – 350 с.

¹¹⁹ Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.А. Булатов. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Изд-во «Экзамен», 2005. – 256 с.

¹²⁰ Теория бухгалтерського учета: [Учебник] / под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристь, 2002. – 400 с.

¹²¹ Needles V. Principles of Accounting / V.Needles, M.Powers, S.Crosson. – 11-th edition. – Nelson Education Ltd., 2011. – 1297 p.

¹²² Jamaludin N. Fundamentals of Accounting and Finance / N. Jamaludin, N. Lode, J. Ahmad, A. Abidin, A. Ali, N. Aziz. – Meteor Doc. Sdn. Bhd., 2009. – 214 p.

¹²³ Koornhof C. Accounting Information on Flexibility: Doctoral Thesis [Електронний ресурс] / C. Koornhof. – 1998. – University of Pretoria. – Режим доступу: <http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-10232001-152437/>.

¹²⁴ Accounting for Business (Part - 1) / S.Sehrawat, A.Palanivel, S.Gupta, V. Bagri, V. Munaem. – India, New Delhi, CBSE, DLHI, 2007. – 228 p.

¹²⁵ Соколова Е.С. Бухгалтерський учет: [учебно-методический комплекс] / Е.С. Соколова. – М.: Изд. центр ЕАОИ. – 2008. – 200 с.

¹²⁶ Климова М.А. Бухгалтерський учет: [учеб. пособие] / М.А. Климова. – 2-е изд. – М.:РИОР, 2006. – 186 с.

¹²⁷ Кондраков Н.П. Бухгалтерський учет: [учебник] / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 592 с.

¹²⁸ Нідлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл. – перекл. з англ. под ред. Я.Соколова. – 2-е изд. стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

¹²⁹ Мельников И. Бухгалтерський учет: учеб. пособие / И. Мельников. – М.: 2009. – 304 с.

¹³⁰ Лытнева Н.А. Бухгалтерський учет: учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федотова. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. – 496 с.

¹³¹ Керимов В.Э. Бухгалтерський учет / В.Э. Керимов. – Москва ЭКСМО, 2006. – 688 с.

¹³² Основы бухгалтерского учета. Бухгалтерський учет в системе финансового управления: учеб. пособие / В.Р. Банк, А.А. Солоненко, Т.А. Смелова, Б.А. Каргашов. – ВолгГТУ. – Волгоград, 2006. – 84 с.

¹³³ Mejorada N. Management Advisory Services, Part II / N. Mejorada. – Goodwill Trading Co., Inc., 2006. – 359 p.

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
Інформаційно-документальна система	С.В. Івахненко ¹³⁴ , Т.В. Давидюк ¹³⁵	6,45	2
Інформаційно-комунікаційна система	Дж. Хеїнтз (J.Heintz), Р. Пеппі (R. Parry) ¹³⁶	6,45	2
Комунікаційна система	С. Веїл (S. Weil), Ф. Ной (F. Noi) ¹³⁷	6,45	2
Кількість разом		100,0	31

Традиційно бухгалтерський облік трактується як інформаційна система, призначенням якої є збір, систематизація, обробка та передача інформації. А саме, такого підходу дотримуються 80,65 % науковців із загальної кількості авторів.

Як інформаційно-документальну, тобто таку, що безпосередньо має справу із документами, систему бухгалтерського обліку пояснюють 6,45 % вчених. Зокрема, С.В. Івахненко зазначає, що бухгалтерський облік – це інформаційна система, оскільки основним завданням бухгалтерського обліку є збирання, обробка та надання інформації. Крім того, це документальна система, тому що бухгалтерський облік не може функціонувати без документів¹³⁸. Давидюк Т.В. стверджує, що бухгалтерський облік є складною інформаційно-документальною системою, яка відображає сукупність елементів визначеного змісту й форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією¹³⁹.

Варто зазначити, що досить часто інформаційна система трактується як комунікаційна або спостерігається наведення нечітких відмінностей між ними. Зокрема, фактичне ототожнення інформаційної та комунікаційної системи спостерігається у визначенні наведеному К. Коорнхоф (С. Koornhof), яка стверджує, що бухгалтерський облік – це інформаційна

¹³⁴ Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області) дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.В. Івахненко. – Житомир, 1998. – 225 с.

¹³⁵ Давидюк Т.В. Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія та практика застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [Електронний ресурс] / Т.В. Давидюк. – Київ, 2003. – Режим доступу: <http://dissert.com.ua/content/27015.html>.

¹³⁶ Heintz J. College Accounting / J. Heintz, R. Parry. – USA, 2010. – 416 p.

¹³⁷ Weil S.H. Introductory Accounting Skills for Financial and Management Accounting Students / S.H. Weil, F.A. Noil. – Juta Education Ltd., 2004. – 185 p.

¹³⁸ Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області) дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.В. Івахненко. – Житомир, 1998. – 225 с. – С. 23.

¹³⁹ Давидюк Т.В. Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія та практика застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [Електронний ресурс] / Т.В. Давидюк. – Київ, 2003. – Режим доступу: <http://dissert.com.ua/content/27015.html>.

система, яка поєднує джерело інформації (бухгалтера) із сукупністю користувачів (зовнішніх) за допомогою каналів комунікації¹⁴⁰. Саме наявність каналів, за допомогою яких здійснюється передача інформації, є характерною ознакою комунікаційної системи.

Як комунікаційну систему бухгалтерський облік трактують С. Веіл (S. Weil) та Ф. Ної (F. Noi), а саме зазначають, що бухгалтерський облік є комунікаційною системою, яка надає інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання зацікавленим особам з метою забезпечення прийняття раціональних рішень¹⁴¹. Однак, таке визначення системи бухгалтерського обліку призводить до значного обмеження її функцій, оскільки облікова система покликана не тільки передавати інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємств, а й здійснювати її збір та обробку.

Окремі західні науковці, зокрема, Дж. Хеінтз (J. Heintz), Р. Паррі (R. Parry)¹⁴², С. Веіл (S. Weil), Ф. Ної (F. Noi)¹⁴³ наголошують на тому, що системі бухгалтерського обліку притаманні комунікаційні ознаки, однак висвітлення питання організації облікових комунікацій залишається поза їх увагою.

Хеінтз Дж. (J. Heintz) стверджує, що бухгалтерський облік – це інформаційно-комунікаційна система, яка являє собою сукупність процедур, процесів, які використовуються для обробки, відображення та передачі інформації про господарські операції суб'єкта господарювання¹⁴⁴.

З метою усунення протиріч визначимо елементи інформаційної та комунікаційної системи та проаналізуємо їх наявність у системі бухгалтерського обліку.

Отже, як зазначає Н.Л. Борщова, інформаційна система складається з наступних блоків:

- вхід інформації з зовнішніх та внутрішніх джерел;
- обробка вхідної інформації і представлення її в зручному вигляді;
- вихід інформації для представлення користувачам або передачі в іншу систему;
- зворотний зв'язок – це інформація, перероблена людьми даної

¹⁴⁰ Koornhof C. Accounting Information on Flexibility: Doctoral Thesis [Електронний ресурс] / С. Koornhof. – 1998. – University of Pretoria. – Режим доступу: <http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-10232001-152437> – P. 28.

¹⁴¹ Weil S.H. Introductory Accounting Skills for Financial and Management Accounting Students / S.H. Weil, F.A. Noil. – Juta Education Ltd., 2004. – 185 p. – P. 2.

¹⁴² Heintz J. College Accounting / J. Heintz, R. Parry. – USA, 2010. – 416 p.

¹⁴³ Weil S.H. Introductory Accounting Skills for Financial and Management Accounting Students / S.H. Weil, F.A. Noil. – Juta Education Ltd., 2004. – 185 p. – P. 2.

¹⁴⁴ Heintz J. College Accounting / J. Heintz, R. Parry. – USA, 2010. – 416 p. – P. 269.

організації для коригування вхідної інформації¹⁴⁵. Головною метою функціонування інформаційної системи є перетворення вхідних даних в інформацію, яка є корисною для користувача.

Комунікаційна система, за твердженнями С. Веїла (S. Weil) та Ф. Ної (F. Noi), складається із таких елементів: відправник, повідомлення, канал передачі, одержувач та відповідь або зворотний зв'язок¹⁴⁶, відповідно, її метою є передача інформації користувачу.

Призначенням системи бухгалтерського обліку в умовах спрямування діяльності підприємства на максимізацію його вартості є не тільки обробка та зберігання інформації, необхідної для визначення та управління вартістю, а й передача даної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам. Виходячи з цього, облікова система має ознаки як інформаційної, так і комунікаційної системи (рис. 2.4).

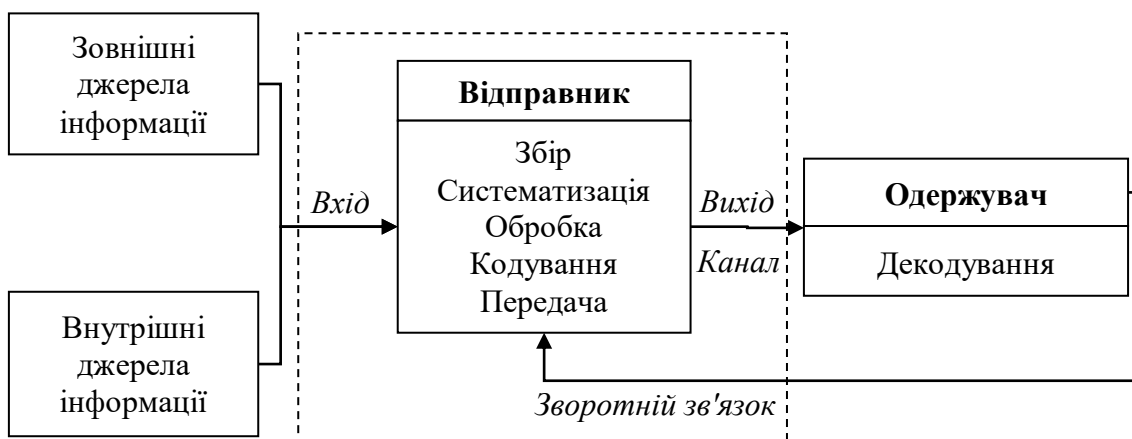


Рис. 2.4. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система

Входом в систему бухгалтерського обліку є дані про господарські операції, носіями яких є електронні та паперові первинні документи. Дані за допомогою різних процедур конвертуються в інформацію. На основі інформації, шляхом кодування здійснюється підготовка звітності, яка є виходом із системи бухгалтерського обліку. Звітність через комунікаційні канали передається внутрішнім та зовнішнім користувачам, які шляхом декодування інтерпретують отриману інформацію та використовують її для прийняття відповідних управлінських рішень. Зворотний зв'язок внутрішнього одержувача із системою бухгалтерського обліку забезпечується внаслідок оцінки ефективності, функціонування, запровадження заходів із їх удосконалення, формування додаткових інформаційних запитів у випадку

¹⁴⁵ Борщєва Н.Л. Информационные системы в экономике: учеб. пособие / Н.Л. Борщєва. – Изд-во Томского политехнического университета. – Томск: 2007. – 115 с. – С. 36.

¹⁴⁶ Weil S.H. Introductory Accounting Skills for Financial and Management Accounting Students / S.H. Weil, F.A. Noil. – Juta Education Ltd., 2004. – 185 p.

отримання недостатньої інформації із зовнішніми одержувачами, зокрема, із контролюючими органами, забезпечується внаслідок нарахування штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства, проведення позапланових перевірок, із фінансово-кредитними установами – отримання або неотримання кредиту – у випадку оцінки кредитоспроможності підприємства, із інвесторами – внаслідок підвищення (зниження) інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

При побудові соціально орієнтованої економіки перед суспільством постає завдання досягнення консенсусу між різними соціальними групами, які мають різний рівень поінформованості, з притаманною лише їм поведінкою та характерними особливостями комунікацій. Бізнес відчув необхідність не лише в отриманні інформації для прийняття управлінських рішень, а й у грамотному її наданні. З розширенням технічних можливостей розширюється й коло заінтересованих у такій інформації осіб. У цьому випадку бухгалтерський облік можна розглядати як комунікаційний процес, на шляху якого є ряд бар'єрів (рис. 2.5).

Соціальне оточення (ціннісні орієнтації)



Рис. 2.5. Модель бухгалтерського обліку як комунікаційного процесу

Щодо інформації, яка виходить з системи бухгалтерського обліку, бар'єрами комунікацій виступають:

- економічні: відсутність коштів для надання (одержання) інформації;
- фахові: відсутність знань для декодування (розшифровки) одержаної інформації та кодування (постановки завдань) для надання інформації;
- мовні: відсутність знань іноземної мови;
- соціокультурні: відсутність розуміння необхідності надання (одержання) інформації;
- корпоративні: пов'язані зі збереженням комерційної таємниці.

Особа (група осіб), від якої виходить інформація, називається комунікант, а особа (група осіб), якій призначена інформація, називається реципієнт. Предметом обміну є інформація, закодована певним чином. У системі бухгалтерського обліку інформація закодована у вигляді різного роду звітності, яка призначена для різних реципієнтів.

У випадку надання інформації схема комунікації виглядатиме наступним чином (рис. 2.6).

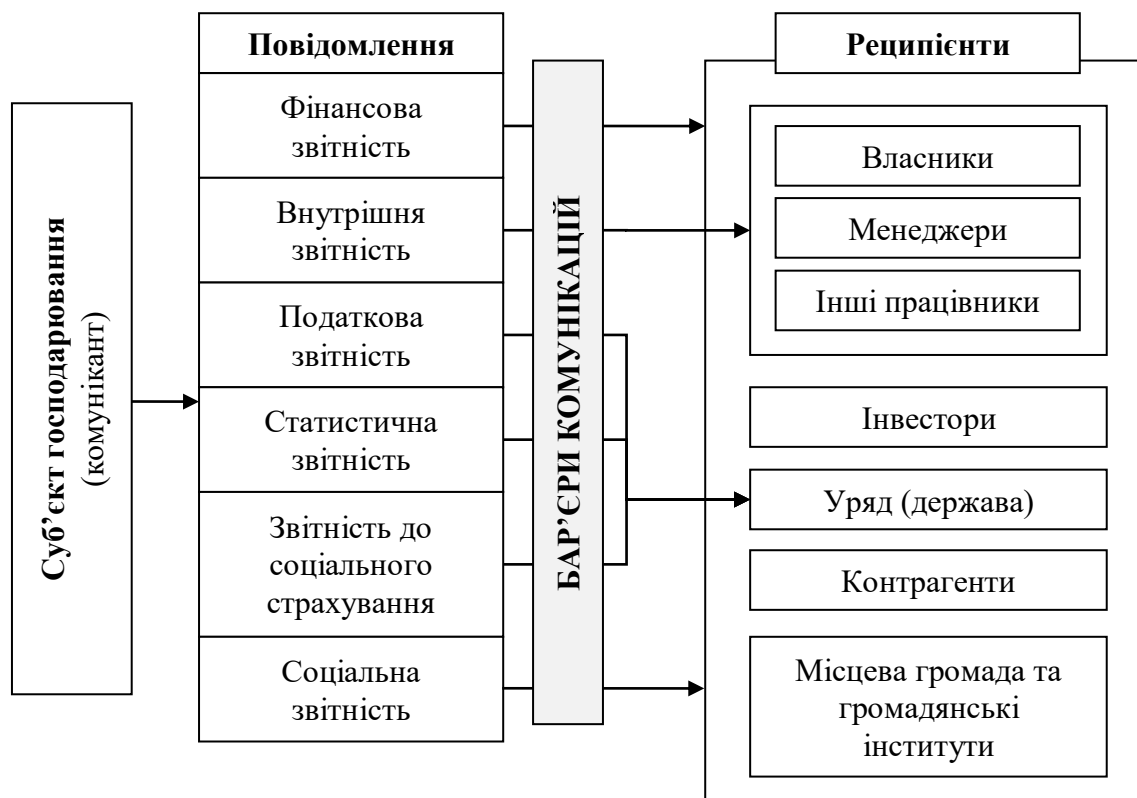
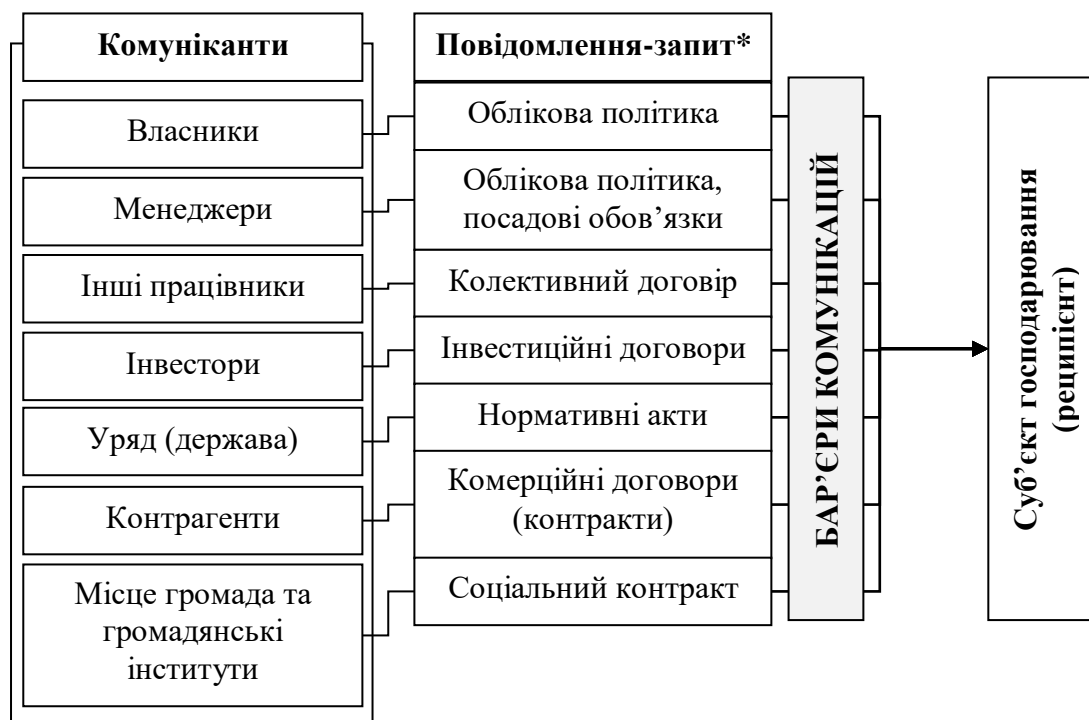


Рис. 2.6. Схема комунікації у випадку надання інформації з системи бухгалтерського обліку

У випадку формування запиту на одержання інформації з системи бухгалтерського обліку схема комунікації виглядатиме наступним чином (рис. 2.7).



* – враховується у процесі організації системи бухгалтерського обліку

Рис. 2.7. Схема комунікації у випадку формування запиту на одержання інформації з системи бухгалтерського обліку

Важливою умовою ефективної комунікації є досягнення максимального співпадання прийнятого повідомлення з відправленим. У бухгалтерському обліку використовуються репрезентаційні засоби комунікації (документи, звітність), тому від того, наскільки доступно викладена в них інформація, залежить і ступінь її сприйняття та розуміння.

Отже, бухгалтерський облік є складною, відкритою, штучною, детермінованою, поліфункціональною, адаптивною, динамічною, інформаційно-комунікаційною системою.

Дотримуючись конструктивного підходу до визначення системи, що орієнтований на вивчення структури системи через проєкцію функцій, що нею виконуються, здійснимо аналіз останніх в контексті облікової системи, оскільки функція є сутністю існування, призначення, необхідності системи¹⁴⁷.

Пізнання функцій, як зазначає Г.Г. Кірейцев, є необхідною передумовою розуміння головного в обліку: його ролі в управлінні виробництвом. Функції завжди первинні відносно методу і організаційних форм обліку, засобів їх

¹⁴⁷ Экономическая кибернетика Ч.4.1. Основы теории хозяйственных систем / Отв. ред. И.М. Сыроежин. – Л.: Из-во ЛГУ, 1974. – 126 с. – С. 6.

реалізації в підсистемі обліку будь-якої системи управління виробництвом¹⁴⁸.

Дослідженню проблем бухгалтерського обліку в розрізі функцій присвячені праці вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких слід відмітити напрацювання М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, Я.В. Соколова, В.Г. Швеця та ін.

Здійснений моніторинг підходів до виділення функцій (табл. 2.3), що притаманні даній системі, дає підстави констатувати значну варіативність в поглядах. При цьому дана проблема загострюється виокремленням управлінського обліку та приписуванням йому функцій, що не властиві обліковій системі.

Таблиця 2.3

Моніторинг підходів авторів щодо виділення функцій бухгалтерського обліку

№ з/п	Ключове слово	Зміст функції	Група авторів
	Підходи до виділення функцій бухгалтерського обліку, орієнтованого на цілі управління		
<i>Інформаційна функція</i>			
1	інформація	забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень	Писаренко Т.М. ¹⁴⁹ , Н.А. Букало ¹⁵⁰ , Т.В. Кузнецова ¹⁵¹ , Т.Ю. Рашкевич ¹⁵² , В.Н. Сердюк ¹⁵³ , Ю.В. Богатін ¹⁵⁴ , Т.П. Карпова ¹⁵⁵ , К. Друрі ¹⁵⁶ , О.В. Карпенко ¹⁵⁷ , Д.В. Войко ¹⁵⁸ , О.Н. Волкова ¹⁵⁹

¹⁴⁸ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: Монографія. / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с. – С. 142.

¹⁴⁹ Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало. // Вісник Хмельницького національного університету. – № 1. – Т. 2. – 2010. – 309 С. – с. 139 – С. 136-140.

¹⁵⁰ Там само. – С. 136-140.

¹⁵¹ Кузнецова Т.В. Необходимость внедрения системы управленческого учета на украинских предприятиях. / Т.В. Кузнецова, Т.Ю. Рашкевич. // ВІСНИК Донбаської державної машинобудівної академії. – № 3Е (14). – 2008. – с. 250 – С. 250- 253.

¹⁵² Там само. – С. 250- 253.

¹⁵³ Сердюк В.Н. Управленческий учет: Учебное пособие. – 2-е изд., изм. и доп. / В.Н. Сердюк. – Донецк: Норд-Пресс, 2009. – 407 с. – С. 12.

¹⁵⁴ Богатин Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы (+CD) / Ю.В. Богатин. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512 с.: ил. – С. 45.

¹⁵⁵ Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебник для вузов. / Т.П. Карпова – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с. – С. 44.

¹⁵⁶ Друри К. Управленческий и производственный учет. / К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с. – С. 38.

¹⁵⁷ Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с. – С. 55.

¹⁵⁸ Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием. Управленческий учет. / О.В. Войко – 2005. – № 3.

¹⁵⁹ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с. – С. 26.

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
2		надання відповідної інформації, яка допоможе менеджерам приймати рішення більш обґрунтовано	К. Друрі ¹⁶⁰
3		забезпечення всіх рівнів управління релевантною інформацією для систематичного та проблемного управління бізнесом	О.Д. Каверіна ¹⁶¹
4		формування інформації необхідної для управління підрозділами підприємства	О.Д. Каверіна ¹⁶²
<i>Комунікаційна функція</i>			
5	комунікація, координація, обмін	формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління	Писаренко Т.М. ¹⁶³ , Н.А. Букало ¹⁶⁴ , Т.В. Кузнецова ¹⁶⁵ , Т.Ю. Рашкевич ¹⁶⁶ , В.Н. Сердюк ¹⁶⁷ , В.Ф. Палій ¹⁶⁸ , С.В. Булгакова ¹⁶⁹ , Т.П. Карпова ¹⁷⁰ , О.В. Карпенко ¹⁷¹ , Д.В. Войко ¹⁷² , О.Н. Волкова ¹⁷³
6	формування системи внутрішньої звітності	інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень	Є.Ю. Воронова ¹⁷⁴ , Г.В. Уліна ¹⁷⁵

¹⁶⁰ Друри К. Управленческий и производственный учет. / К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с. – С. 38.

¹⁶¹ Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.: ил. – С. 54.

¹⁶² Там само. – С. 54.

¹⁶³ Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало. // Вісник Хмельницького національного університету. – № 1. – Т. 2. – 2010. – С. 139 – С. 136-140.

¹⁶⁴ Там само. – С. 136-140.

¹⁶⁵ Кузнецова Т.В. Необходимость внедрения системы управленческого учета на украинских предприятиях. / Т.В. Кузнецова, Т.Ю. Рашкевич. // ВІСНИК Донбаської державної машинобудівної академії. – № 3Е (14). – 2008. – С. 250- 253 – С. 250.

¹⁶⁶ Там само. – С. 250- 253.

¹⁶⁷ Сердюк В.Н. Управленческий учет: Учебное пособие. – 2-е изд., изм. и доп. / В.Н. Сердюк. – Донецк: Норд-Пресс, 2009. – 407 с. – С. 12.

¹⁶⁸ Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с. – С. 7.

¹⁶⁹ Булгакова С.В. Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация // Управленческий учет. / С.В. Булгакова.. – 2008. – № 1. – С. 3-11. – С. 8.

¹⁷⁰ Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с. – С. 44.

¹⁷¹ Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с. – С. 55.

¹⁷² Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. / Д.В. Войко. – 2005. – № 3.

¹⁷³ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с. – С. 26.

¹⁷⁴ Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. Поосбие. Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 19.

¹⁷⁵ Там само. – С. 19.

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
<i>Прогностична (прогнозна) функція</i>			
7	прогноз	забезпечення перспективного планування й координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності	Писаренко Т.М. ¹⁷⁶ , Н.А. Букало ¹⁷⁷ , Т.В. Кузнєцова ¹⁷⁸ , Т.Ю. Рашкевич ¹⁷⁹ , В.Н. Сердюк ¹⁸⁰ , Т.П. Карпова ¹⁸¹ , О.В. Карпенко ¹⁸² , Д.В. Войко ¹⁸³
<i>Функція планування</i>			
8	план	система управлінського обліку забезпечує необхідну інформацію для бюджетно-кошторисного планування та нормування, для контролю виконання кошторисів, нормативів, інших планових показників	В.Ф. Палій ¹⁸⁴ , О.Н. Волкова ¹⁸⁵ , Є.Ю. Воронова ¹⁸⁶ , Г.В. Уліна ¹⁸⁷ .
9	прогноз		Е.К. Добикіна ¹⁸⁸ , В.В. Ровенська ¹⁸⁹ , В.С. Рижиков ¹⁹⁰ .
<i>Організаційна функція</i>			
10	організація	організація виконання планових завдань основана на самоконтролі та звіт перед безпосереднім керівником. Управлінський облік забезпечує необхідний обмін інформацією саме в цій дані управління	В.Ф. Палій ¹⁹¹ , С.В. Булгакова ¹⁹²

¹⁷⁶ Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. / Т.М. Писаренко, Н.А Букало. // Вісник Хмельницького національного університету. – № 1. – Т. 2. – 2010. – 309 С. – С. 136-140. – С. 139.

¹⁷⁷ Там само. – С. 136-140.

¹⁷⁸ Кузнєцова Т.В., Рашкевич Т.Ю. Необходимость внедрения системы управленческого учета на украинских предприятиях. // ВІСНИК Донбаської державної машинобудівної академії. – № 3Е (14). – 2008. – С. 250- 253. – С. 250.

¹⁷⁹ Там само. – С. 250- 253.

¹⁸⁰ Сердюк В.Н. Управленческий учет: Учебное пособие. – 2-е изд., изм. и доп. / В.Н. Сердюк. – Донецк: Норд-Пресс, 2009. – 407 с.– С. 12.

¹⁸¹ Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебник для вузов. / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.– С. 44.

¹⁸² Там само. – С. 55.

¹⁸³ Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. / Д.В. Войко – 2005. – № 3.

¹⁸⁴ Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с. – С. 7.

¹⁸⁵ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с. – С. 26.

¹⁸⁶ Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. Пособие. / Е.Ю. Воронова Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 19.

¹⁸⁷ Там само. – С. 19.

¹⁸⁸ Добикіна Е.К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / Е.К. Добикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков. – К. : Слово, 2005. – 272 с. – С. 24.

¹⁸⁹ Там само. – С. 24.

¹⁹⁰ Там само. – С. 24.

¹⁹¹ Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с. – С. 7.

¹⁹² Булгакова С.В. Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация // Управленческий учет. / С.В. Булгакова. – 2008. - № 1. – С. 3-11. – С. 8.

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
<i>Контрольна функція</i>			
11	облік і контроль	забезпечення інформацією зворотного зв'язку в системі внутрішнього фірмового управління	В.Ф. Палій ¹⁹³ .
12	операційний контроль	здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому	Писаренко Т.М. ¹⁹⁴ , Букало Н.А. ¹⁹⁵ , Т.В. Кузнєцова ¹⁹⁶ , Т.Ю. Рашкевич ¹⁹⁷ , В.Н. Сердюк ¹⁹⁸ , Т.П. Карпова ¹⁹⁹ , Войко Д.В. ²⁰⁰ , О.Н. Волкова ²⁰¹ , Є.Ю. Воронова ²⁰² , Г.В. Уліна ²⁰³ .
13		забезпечення зворотного зв'язку (інформації) про ефективність та якість виконання поставлених завдань	Е.А. Аткинсон ²⁰⁴ , Р.Д. Банкер ²⁰⁵ , Р.С. Каплан ²⁰⁶ , М.С. Янг ²⁰⁷ .
14	стратегічний контроль	надання інформації про фінансові результати діяльності та досягнутої довгострокової конкурентоздатності підприємства, ринкових умовах, пропозиціях клієнтів та технологічних інноваціях	Е.А. Аткинсон ²⁰⁸ , Р.Д. Банкер ²⁰⁹ , Р.С. Каплан ²¹⁰ , М.С. Янг ²¹¹ .
15	планово-контрольна	бюджетування, аналіз відхилень	С.В. Булгакова ²¹²

¹⁹³ Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с. – С. 7.

¹⁹⁴ Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало. // Вісник Хмельницького національного університету. – № 1. – Т. 2. – 2010. – С. 136-140. – С. 139.

¹⁹⁵ Там само. – С. 136-140.

¹⁹⁶ Кузнєцова Т.В. Необходимость внедрения системы управленческого учета на украинских предприятиях. / Т.В. Кузнєцова, Т.Ю. Рашкевич. // ВІСНИК Донбаської державної машинобудівної академії. – № 3Е (14). – 2008. – С. 250- 253. – С. 250

¹⁹⁷ Там само. – С. 250- 253.

¹⁹⁸ Сердюк В.Н. Управленческий учет: Учебное пособие. – 2-е изд., изм. и доп. / В.Н. Сердюк. – Донецк: Норд-Пресс, 2009. – 407 с. – С. 12

¹⁹⁹ Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебник для вузов. / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с. – С. 44

²⁰⁰ Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. / Д.В. Войко. – 2005. – № 3.

²⁰¹ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с. – С. 26.

²⁰² Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. Пособие. / Е.Ю. Воронова, Г.В. Уліна. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 20.

²⁰³ Там само. – С.20.

²⁰⁴ Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ. / [Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – С. 36.

²⁰⁵ Там само. – С. 36.

²⁰⁶ Там само. – С. 36.

²⁰⁷ Там само. – С. 36.

²⁰⁸ Там само. – С. 36.

²⁰⁹ Там само. – С. 36.

²¹⁰ Там само. – С. 36.

²¹¹ Там само. – С. 36.

²¹² Булгакова С.В. Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация // Управленческий учет. / С.В. Булгакова. – 2008. - № 1. – С. 3-11. – С. 8.

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
16	управлінський контроль	надання інформації про результати діяльності та інших операційних структурних одиниць	Е.А. Аткинсон ²¹³ , Р.Д. Банкер ²¹⁴ , Р.С. Каплан ²¹⁵ , М.С. Янг ²¹⁶ .
17	контрольно-аналітична	зміст функції автором не наведено	О.В. Карпенко ²¹⁷
<i>Мотиваційна функція</i>			
18	самооцінка та оцінка менеджерів і персоналу	на основі інформації управлінського обліку будується на порівнянні результатів з поставленими завданнями	В.Ф. Палій ²¹⁸
19	компенсація та заохочення	повноцінне інформаційне забезпечення процесу оцінки роботи менеджерів та її справедливої оплати	В.Ф. Палій ²¹⁹
20	мотивація	мотивація персоналу	О.Н. Волкова ²²⁰
21	стимулювання	стимулювання працівників підприємства у виконанні поставлених завдань	Є.Ю. Воронова ²²¹ , Г.В. Уліна ²²²
<i>Калькулювання собівартості</i>			
22	калькулювання	вимір витрат ресурсів, що використані для виробництва продукції або надання послуг, а також для продажу або доставки продукту клієнтам	Е.А. Аткинсон ²²³ , Р.Д. Банкер ²²⁴ , Р.С. Каплан ²²⁵ , М.С. Янг ²²⁶ .

²¹³ Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ. / [Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – С. 36.

²¹⁴ Там само. – С. 36.

²¹⁵ Там само. – С. 36.

²¹⁶ Управленческий Там само. – С. 36.

²¹⁷ Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с. – С. 55.

²¹⁸ Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с. – С. 7.

²¹⁹ Там само. – С. 7.

²²⁰ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с. – С. 26.

²²¹ Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. Поосбие. / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 20.

²²² Там само. – С. 20.

²²³ Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ. / [Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С.] – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – С. 36

²²⁴ Там само. – С. 36.

²²⁵ Там само. – С. 36.

²²⁶ Там само. – С. 36.

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
23	облік витрат та калькулювання собівартості продукції	отримання інформації про витрат для забезпечення поточного управління підприємством	Є.Ю. Воронова ²²⁷ , Г.В. Уліна ²²⁸ І.Г. Кукуніна ²²⁹
		розподіл витрат між реалізованою продукцією та запасами, що є необхідним для виконання вимог зовнішньої та внутрішньої звітності	К. Друрі ²³⁰
		облік витрат та фінансових результатів, а також калькулювання	С.В. Булгакова ²³¹
24	управління собівартістю	управління собівартістю для прийняття рішень по ціні, асортименту та технології виробництва	І.Г. Кукуніна ²³²
<i>Аналітична функція</i>			
25	управління	аналіз і прийняття рішень	С.В. Булгакова ²³³ , О.Н. Волкова ²³⁴ , Є.Ю. Воронова ²³⁵ , Г.В. Уліна ²³⁶
26	аналіз витрат	аналіз витрат та результатів для прийняття рішень в короткострокову та довгостроковому періодах	І.Г. Кукуніна ²³⁷
27	оцінка витрат	оцінка величини витрат за носіями (продуктам, роботам та послугам) та місцям виникнення (центрам відповідальності)	І.Г. Кукуніна ²³⁸ .
<i>Координаційна функція</i>			
28	управління	надання допомоги керівництву в управлінні та контролі	Є.Ю. Воронова ²³⁹ , Г.В. Уліна ²⁴⁰

²²⁷ Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 19.

²²⁸ Там само. – С. 19.

²²⁹ Кукуніна І.Г. Управленческий учет: Учеб. пособие / И.Г. Кукуніна. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.: ил. – С. 10.

²³⁰ Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с. – С. 38.

²³¹ Булгакова С.В. Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация // Управленческий учет. / С.В. Булгакова. – 2008. – № 1. – С. 3-11. – С. 8.

²³² Кукуніна І.Г. Управленческий учет: Учеб. пособие / И.Г. Кукуніна. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.: ил. – С. 6.

²³³ Булгакова С.В. Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация // Управленческий учет. / С.В. Булгакова – 2008. – № 1. – С. 3-11. – С. 8.

²³⁴ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с. – С. 26.

²³⁵ Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 19.

²³⁶ Там само. – С. 19.

²³⁷ Кукуніна І.Г. Управленческий учет: Учеб. Пособие / И.Г. Кукуніна. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.: ил. – С. 10.

²³⁸ Там само. – С. 10.

²³⁹ Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – С. 20.

²⁴⁰ Там само. – С. 20.

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
29	координація розвитком	координація розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності	Е.К. Добикіна ²⁴¹ , В.В. Ровенська ²⁴² , В.С. Рижиков ²⁴³

Тотожність управлінського та бухгалтерського обліку підкреслюється ідентичністю функцій, що їм притаманні. Так, Б. Райан вказує на те, що за останні роки інформовані керівники підприємств проявляють все більший інтерес до питань підвищення ефективності традиційних процедур бухгалтерського обліку. Зокрема, формальний поділ функцій управлінського та фінансового обліку став менш помітним, оскільки в обох випадках інформація зазвичай надходить із загальних інформаційних систем менеджменту. Крім того, жоден з цих видів інформації в ізольованій (традиційній) формі не може слугувати ефективною основою для прийняття довгострокових або короткострокових рішень підприємства²⁴⁴.

При цьому автори по-різному визначають пріоритетність функцій, що виконуються обліковою системою.

Звуження функцій здійснюють наступні автори. Так, Вербило О.Ф., Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський зазначають, що основні функції управлінського обліку – це забезпечення всіх рівнів управління даними, необхідними для прийняття управлінських рішень з планування і контролю; вироблення інформації, яка може бути засобом комунікації всередині підприємства. Інформація, яку готують в системі управлінського обліку, базується на фінансовій інформації, разом з тим вона більш деталізована і не обов'язково виражена в грошовій одиниці. Трьом функціям відповідають три розділи управлінського обліку: облік витрат, оперативний аналітичний облік, центри відповідальності²⁴⁵.

Позиція І.Є. Мізіковського ґрунтується на тому, що правомірно пов'язувати діалектику вітчизняного управлінського обліку на сучасному етапі з масованим нарощуванням його контрольно-облікової (моніторингової) функції. Наповнення цієї функції новим змістом дозволить проводити політику планомірної та послідовної ліквідації вузьких місць в

²⁴¹ Добикіна Е.К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / Е.К. Добикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков. – К.: Слово, 2005. – 272 с. – С. 24.

²⁴² Там само. – С. 24.

²⁴³ Там само. – С. 24.

²⁴⁴ Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; [Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с. – С. 30.

²⁴⁵ Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: підручник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський; За редакцією доцента, кандидата економічних наук О.Ф. Вербило. – Ч. 3. – Управлінський облік. – К.: НАУ, 2006. – 328 с. – С. 24.

управлінні витратами на звичайну діяльність, спрямувати вектор використання адміністративного ресурсу підприємства в бік підвищення керованості витрат та результативності економіки підприємства в цілому²⁴⁶.

Богатін Ю.В. формує концептуальну пропозицію, пов'язану з терміном «управлінський облік», що полягає в тому, що слід надати даному терміну новий прогресивний зміст, розширивши рамки його функцій і на майбутній плановий період, навчившись обліковувати сьогодні те, що можна очікувати з великою часткою ймовірності в майбутньому²⁴⁷. При цьому автор відмічає, що розглядаючи управлінський облік як досить важливу частину управління виробництвом, можна чітко та однозначно сформулювати ту функцію, яку повністю повинен виконувати управлінський облік. Це комплексне інформаційне забезпечення управління фірмою; воно буде необхідною її інфраструктурою, що обслуговує поряд з іншими службами процес нормального функціонування підприємства²⁴⁸.

Позиція Г.Г. Кірейцева полягає в тому, що підсистема обліку в управлінні виробництвом покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між суб'єктами і об'єктами управління, взаємозв'язок між функціями управління і, тим самим, максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління в цілому²⁴⁹.

Оскільки функція встановлюється системі і вказує, яку роль задана система виконувати стосовно більш загальної системи, до якої вона належить разом з іншими системами, які виступають стосовно неї середовищем²⁵⁰, акцентуємо увагу на специфіці інформаційного забезпечення, що є визначальною роллю облікової системи відносно системи управління в цілому.

При цьому необхідно врахувати спільну думку, до якої дійшли всі учасники VIII Всесвітнього конгресу бухгалтерів та аудиторів (Малайзія, листопад 2010 р.), що процес підготовки інтегрованої звітності, виходячи із обсягу та природи інформації, що підлягає розкриттю в ній, передбачає необхідність його перегляду, виходячи із складу суб'єктів її підготовки. При цьому учасники конгресу висловили думку, що суб'єктами підготовки інтегрованої звітності повинні стати як всі економічні служби підприємства,

²⁴⁶ Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с. – С. 21.

²⁴⁷ Богатин Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы (+CD) / Ю.В. Богатин. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512 с. – С. 43.

²⁴⁸ Там само. – С. 43.

²⁴⁹ Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с. – С. 8.

²⁵⁰ Солонінко К.С. Соціально-економічні інституції економічної системи України: монографія / За заг. ред. проф. К.С. Солонінка. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 232 с. – С. 22.

так і його технічні підрозділи²⁵¹.

Вважаємо, що процес інформаційного забезпечення системи управління має дуалістичну природу, що розкривається через формування інформації та її передачі за сформованими комунікаційними зв'язками. *Відповідно, слід розмежовувати інформаційну та комунікаційну функції бухгалтерського обліку. Інформаційна функція полягає у формуванні (створенні), зберіганні та накопиченні інформації, яка є як засобом, так і об'єктом комунікаційного зв'язку. Комунікаційна функція бухгалтерського обліку полягає у створенні системи облікових внутрішніх та зовнішніх комунікаційних зв'язків вертикального та горизонтального типу, враховуючи взаємозалежність та специфіку елементів системи управління як основи координування процесу їх взаємодії.*

На перегляді зміни існуючої ролі бухгалтерського обліку в процесі підготовки інтегрованої звітності підприємства наголошує і І.Н. Ложников, вказуючи на те, що якщо сьогодні підготовка бухгалтерської звітності є предметом діяльності практично однієї бухгалтерії, то в майбутньому до функції бухгалтерії повинна перейти ще й функція координування всієї роботи зі створення інтегрованої звітності. Еволюція звітності неминуче приведе до необхідності виходу бухгалтерської служби за рамки своєї сьогоденної компетенції²⁵².

Переважна більшість науковців бухгалтерський облік визначає як інформаційну систему. Згідно теорії систем інформаційна система призначена для збору, зберігання, обробки та пошуку інформації, необхідної для управління підприємством або іншою організацією, проектування, навчального процесу тощо, для задоволення потреб індивідуального споживача інформації²⁵³. В свою чергу виділяють і різновид комунікаційних систем, тобто системи, що призначена для управління процесами передачі інформації між іншими системами та елементами ідентифікованої системи. Як зазначалося вище, виходячи із специфіки та структури елементів бухгалтерського обліку як системи, її слід ідентифікувати як інформаційно-комунікаційну систему. Процес передачі інформації між підсистемами управління зумовлює необхідність формування міжсистемних зв'язків. Це призводить до того, що ефективність виконання цілого ряду функцій бухгалтерського обліку залежить від виконання комунікаційної функції, яка формує вхід даних в інформаційний простір облікової системи та визначає напрям руху

²⁵¹ Ложников И.Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета / И.Н. Ложников // Вестник бухгалтера московского региона. – 2011. – № 1. – С. 35-38. – С. 37.

²⁵² Там само. – С. 37.

²⁵³ Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: учеб. пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 848 с. – С 283.

облікової інформації в системі управління підприємством (внутрішні комунікаційні зв'язки) та із інститутами зовнішнього середовища (зовнішні комунікаційні зв'язки) (рис. 2.8).

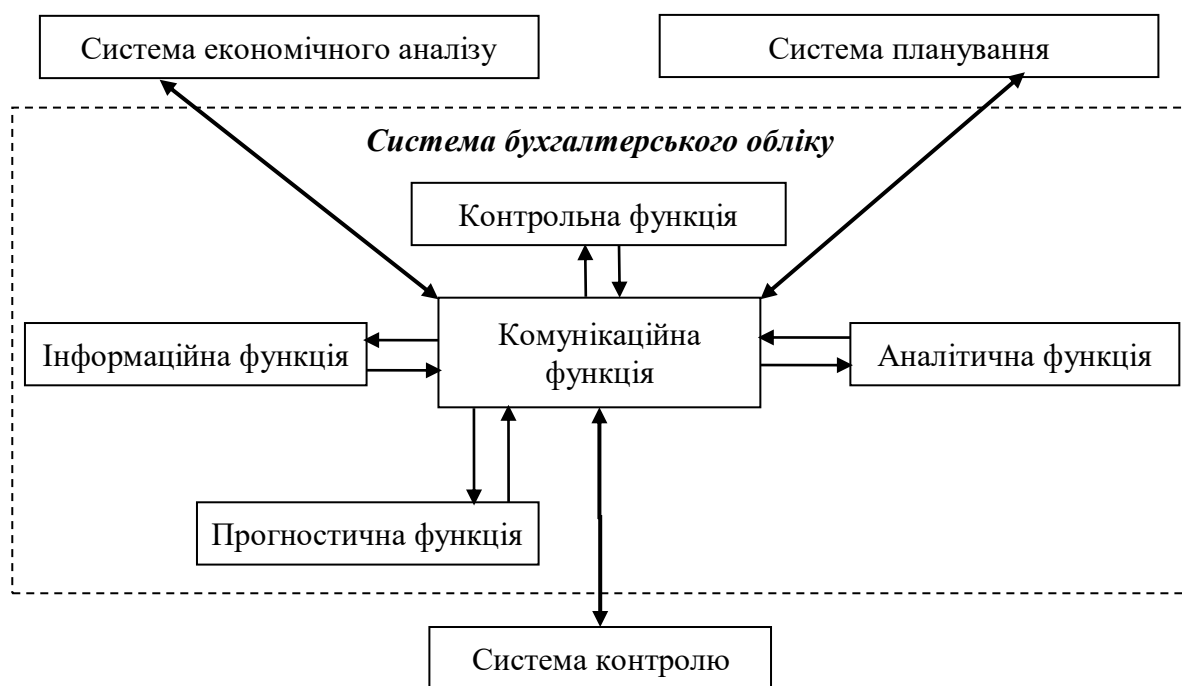


Рис. 2.8. Значення комунікаційної функції бухгалтерського обліку в системі управління

Цілий ряд авторів виділяють соціальну функцію бухгалтерського обліку, зокрема Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, І.В. Жиглей. Так, І.В. Жиглей вказує на те, що враховуючи необхідність відображення в системі бухгалтерського обліку соціальної діяльності підприємства та її вплив як на працівників, так і на місцеву громаду і суспільство в цілому, облік виконуватиме соціальну функцію²⁵⁴.

Вважаємо даний підхід необґрунтованим, виходячи з того, що бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система забезпечує реалізацію соціальної комунікації, а виконання соціальної функції даною системою не є теоретично обґрунтованим феноменом.

Конецька В.П. визначає комунікацію як соціально обумовлений процес передачі та сприйняття інформації в умовах міжособистісного та масового суспільства різними каналами за допомогою різних комунікаційних засобів

²⁵⁴ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: Монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с. – С. 363.

²⁵⁵. Соціальна комунікація з позиції І.П. Яковлева трактується як свідомий або несвідомий, з наміром або без наміру процес, в якому почуття або ідеї виражаються у вербальних або невербальних повідомленнях на внутрішньо особистому, між особистому та суспільному (соціальному) рівнях²⁵⁶. Система бухгалтерського обліку забезпечує свідомий комунікаційний процес на міжсуб'єктному та суспільному рівнях, шляхом формування системи облікових повідомлень та доведення їх у відповідних звітних формах до внутрішніх та зовнішніх відносно суб'єкта господарювання контрагентів. При цьому інформатизація обліковою системою економічних агентів в контексті забезпечення їх соціальних запитів відповідає структурі комунікаційного процесу в частині: наявності комунікатора (джерела облікової інформації соціального змісту), кодування облікових даних, комунікатора-реципієнта та зворотного зв'язку за умови вибору відповідної моделі комунікаційної взаємодії. При цьому вважаємо, що для облікової комунікації соціального спрямування незалежно від моделі комунікаційного процесу характерним є наявність прямого (пряма реакція економічного агента на зміст отриманого облікового повідомлення) або опосередкованого (формування та / або підвищення іміджу підприємства, що в кінцевому випадку позначається на рівні його вартості через пряму залежність першого показника від рівня соціального, економічного та культурного капіталів бізнес-одиниці) зворотного зв'язку.

За даними вищенаведеного рис. 2.8 видно, що ефективність функціонування системи управління залежить від налагодження інформаційних комунікаційних зв'язків між елементами даної системи, зокрема, на рівні облікових комунікаційних зв'язків, виходячи із інформаційної спрямованості облікової системи. Комунікаційна функція описує роль, яку виконує облікова система відносно системи управління, виступаючи системотворчим фактором, що зумовлює розвиток облікової системи в частині адаптації її структури відносно вимог середовища як сукупності підсистем управління.

Застосування системно-кібернетичного підходу до розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку в тристоронньому аспекті дозволило визначити закономірності розвитку бухгалтерського обліку, зокрема, в частині сприйняття його сутності як інформаційно-комунікаційної системи. Суттєві ідентифіковані напрями розвитку бухгалтерського обліку представлено на рис. 2.9.

²⁵⁵ Конечкая В.П. Социология коммуникаций / В.П. Конечкая. – М., 1997. – С. 9.

²⁵⁶ Яковлев И.П. Основы теории коммуникаций: учеб. пособие / И.П. Яковлев. – СПб, 2001. – 231 с. – С. 17.



Рис. 2.9. Причинно-наслідкові зв'язки розвитку бухгалтерського обліку, ідентифіковані із застосуванням системно-кібернетичного підходу

Трансформаційні процеси, що відбуваються в економічному середовищі зумовлюють адаптаційні процеси в системі управління підприємством як основи його конкурентоспроможності в умовах конкурентного середовища. При цьому за даних умов необхідним є підвищення рівня інтенсифікації обміну обліковою інформацією між різними рівнями управління. Ефективність реалізації комунікаційного облікового процесу пов'язана з ефективністю процесу прийняття управлінських рішень, однак на даний бік проблеми в частині формування комунікаційного механізму увага в достатній мірі не звертається.

Отже, в результаті врахування часового фактору при дослідженні генезису бухгалтерського обліку як функціональної науки ідентифіковано бачення її розвитку, що полягає у необхідності пришвидшення інформаційних процесів на основі реалізації комунікаційного механізму як основи підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства, що

виступає в якості складної системи в конкурентному середовищі.

Необхідність удосконалення облікових комунікаційних процесів є об'єктивною причиною удосконалення процесу управління внаслідок нарощення та нагромадження інформаційних потоків як в середині підприємства, так і в зовнішньому відносно нього середовищі, що потребує їх синхронізації, структурування та вибору набору релевантних даних, сформованих у вигляді облікового повідомлення.

Ігнорування комунікаційних властивостей системи бухгалтерського обліку призводить до того, що в процесі організації недостатньо уваги приділяється розробці комунікаційного механізму, що може проявлятися у викривленні інформації у процесі її передачі, недоотриманні інформації, в першу чергу, зовнішніми користувачами, що, в свою чергу, призводить до неадекватної оцінки вартості підприємства і, як результат, може проявлятися у зниженні його інвестиційної привабливості, особливо за умови його функціонування в умовах глобального фінансового ринку.

2.2. Організаційні комунікації в системі управління: обліковий контекст

Пріоритетним завданням топ-менеджменту є підвищення ефективності управління підприємством шляхом впровадження інновацій та здійснення перетворень на різних ієрархічних рівнях управління. Реалізація даного завдання впливає на створення вартості підприємств як нового об'єкта управління. Не останнє значення в даному процесі відводиться інформаційному забезпеченню, що здійснюється через відповідну реалізацію функцій бухгалтерського обліку як системи інформаційно-комунікаційного типу та її значення у налагодженні внутрішніх та зовнішніх комунікацій.

Комунікація в організаційному контексті включає взаємодію між людьми. Це процес обміну інформацією та передача даних між окремими людьми або їх групами²⁵⁷.

Під організаційною комунікацією розуміють процеси комунікації в межах підприємства, що передбачають обмін інформацією між особами або групами, які працюють у корпорації, тобто пересилання даних від суб'єкта (точки передачі повідомлення) до об'єкта (точки отримання) без зміни послідовності або структури змісту²⁵⁸. Мільнер Б.З. визначає організаційні

²⁵⁷ Мильнер Б.З. Теория организации: Учебник / Б.З. Мильнер. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 720 с. – С. 272.

²⁵⁸ Автономова Н.С. Опыт философии языка / Н.С. Автономова. – М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2008. – 704 с.

комунікації як процес, за допомогою якого керівники розвивають надання інформації великій кількості людей всередині підприємства та окремим індивідам та інститутам за його межами²⁵⁹. Разом з тим в економічній літературі для позначення даних процесів використовують поняття «корпоративна комунікація». Під корпоративною комунікацією, розуміють процес збору інформації в бізнес-середовищі, формування на цій основі повідомлень та їх передачу з метою одержання певних економічних результатів²⁶⁰.

Виходячи з цього, в переважній більшості під комунікацією розуміють виключно процес обміну інформацією між суб'єктами. Однак даний підхід не відображає в повній мірі властивості системи, що є комунікаційною, оскільки не розкриваю мережу комунікаційних зв'язків, що утворюються в межах системи та є базисом функціонування підприємства як мікроекономічної одиниці, забезпечуючи при цьому раціоналізацію комунікаційного процесу та інтерактивну взаємодію на внутрішньосистемному та міжсистемному рівнях.

Джуел Л. вказує на те, що «значна частина сучасної літератури з комунікаційного процесу, як і раніше, присвячена комунікаційним зв'язкам між керівником та підлеглим»²⁶¹, однак можна констатувати відсутність ґрунтовних досліджень в розгляді облікової системи як основної комунікаційної системи підприємства.

Теоретичним та методологічним проблемам організаційних комунікацій присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, зокрема дослідження проблем теорії комунікації здійснено М.А. Васілік, К. Девіс, Дж.В. Ньюстром, С.Т. Папаєвим, В.Н. Переверзєвим, К. Столом (С. Stohl), М. Столом (M. Stohl). Вивчення проблематики організаційних комунікацій з позиції теорії управління представлено в працях О.С. Віханського, Р.Л. Дафта, А.К. Казанцева, Е.М. Короткова, Дж.К. Лафта, А.І. Наумова, І.В. Сіменко. Зосередження уваги на міжсуб'єктній взаємодії в комунікаційному процесі здійснено в працях Р. Акоффа, Є.А. Борисова, Г.В. Бороздіної, Е. Гофмана, А.В. Карпова, О.І. Мат'яш (О.І. Matyash). Вплив інформації на процес обробки та сприйняття повідомлення досліджували С. Чанг (Sungeun Chung), Е.Л. Фінк (Edward L. Fink). Комунікації в бізнес-одиницях та їх структурні

²⁵⁹ Мильнер Б.З. Теория организации: Учебник / Б.З. Мильнер. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 720 с. – С. 272.

²⁶⁰ Жидков В.С. Глобализация: социокультурный аспект: Системные исследования культуры 2005 / В.С. Жидков, К.Б. Соколов; науч. ред. В.С. Жидков. – СПб.: Алатейя, 2006. – С. 173 – 211. – С. 21.

²⁶¹ Джуэлл Л. Индустриально-организационная психология / Л. Джуэлл. – СПб: Питер, 2001. – С. 569-573.

компоненти досліджувалися М.Б. Бергельсоном, Ч. Бернардом (Ch. Barnard), Б.М. Жуковим, Б. Кверком, Ж.Б. Масліковою, В.О. Співаком. Особливості та основні проблеми комунікаційної взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем та вплив останнього на даний процес розкривається в працях Дж. Крепса (G. Kreps), Д. О'Хейр (D. O'Hair), Е.Ф. Хандамової, М.Б. Щепакіна. Особливості управління комунікаціями підприємства досліджено А.Б. Зверінцевим, А.С. Орловим, Т.М. Орловою, В.М. Шепелєм. Проблематика формування зворотного зв'язку як елементу комунікації розкривається Р. Андерсоном (R. Anderson), Т.Б. Гріном (T.B. Green), К.В. Доунсоном (C.W. Downs), К. Кафманом (C. Caffman), П.Дж. Клемпіттом (P.G. Clampitt), Дж.Т. Кніппеном (J.T. Knippen), Дж.Ф. Крегеном (J.F. Cragan), К.А. О'Рейлі (C.A. O'Reilly), К.Х. Робертсом (Roberts K. H.), В. Россом (V. Ross), Д.К. Шілдсом (D.C. Shields). Єрмакова Н.А. досліджувала специфіку комунікаційних процесів між компонентами економічного простору управлінського обліку, що конструюється, та тим простором, що реконструюється²⁶². Однак в даних працях відсутня орієнтація на розгляд місця системи бухгалтерського обліку в даному процесі, що зумовлює актуальність здійснення дослідження в даному напрямі. Виключно Крючковим В.Г. здійснено дослідження комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи та спрямування інформаційних потоків в її межах^{263,264}, без врахування специфіки міжсистемних та зовнішніх відносно системи бухгалтерського обліку комунікацій.

Враховуючи те, що за даними експертних досліджень керівники втрачають понад 75-95 % часу на комунікації²⁶⁵, а фахівці галузі менеджменту вважають, що 63 % англійських, 73 % американських, 85 % японських керівників виділяють комунікацію як головну умову на шляху досягнення ефективності діяльності їх підприємств²⁶⁶, а також враховуючи те, що «... на великих підприємствах саме при передачі, зокрема, при переході від одного рівня до іншого, втрачаються до 30 % інформації, а в цілому при русі інформації зверху вниз – до 80 %, а знизу вверх – до

²⁶² Єрмакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Єрмакова. – М.: Економисть, 2005. – 296 с. – С. 41.

²⁶³ Крючков В.Г. Теоретико-методологическое исследование современных моделей информационной учетно-налоговой системы и концепция коммуникационного взаимодействия ее элементов / В.Г. Крючков. – Москва: Финпресс, 2009. – 112 с.

²⁶⁴ Крючков В.Г. Научно-методические направления формирования информационных потоков в учетно-налоговой системе / В.Г. Крючков. – Москва: Финпресс, 2010. – 119 с.

²⁶⁵ Мильнер Б.З. Теория организации: Учебник / Б.З. Мильнер. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 720 с. – С. 272.

²⁶⁶ Каймакова М.В. Коммуникации в организации: текст лекций / М.В. Каймакова. – Ульяновск : УлГТУ, 2008. – 73 с. – С. 7.

90 %»²⁶⁷ та виходячи із того, що бухгалтерський облік є основною інформаційно-комунікаційною підсистемою управління, дослідження спрямуємо на:

– здійснення аналізу стану системи бухгалтерського обліку та ідентифікації факторів впливу на якість організаційної комунікації облікового типу, задля опису проблеми;

– формування гіпотези, яка полягає у тому, що система бухгалтерського обліку є інформаційно-комунікаційною системою, виступаючи ланкою, що поєднує підсистеми управління різного ієрархічного рівня та її підтвердження шляхом побудови внутрішньо комунікаційних зв'язків між підсистемами управління, які б нівелювали негативний вплив перешкод даного процесу, в т.ч. уникнення ентропії за Н. Вінером, тобто розпорошення при інформаційному обміні, неадекватне сприйняття змісту інформаційного повідомлення, що зумовлене неспівпаданням процесів кодування та розшифрування інформаційного повідомлення та усунення негативних тенденцій, що обумовлені даними процесами;

– формування концепції ефективної організаційної комунікації облікового типу як основи ітерації (переходу на новий рівень наукового знання в частині послідовності процедур досягнення належного рівня організаційної комунікації облікового типу як основи максимізації вартості підприємства через підвищення ефективності системи менеджменту підприємства);

– проведення морфологічного аналізу задля формалізації комунікаційних зв'язків облікової системи, враховуючи ієрархічність їх виникнення, що дозволить сформулювати оптимальний маршрут проходження облікового повідомлення в межах ідентифікованого комунікаційного зв'язку.

При цьому з позиції Стенлі С.В. Сальварі (Salvary, Stanley C.W.) аналіз бухгалтерського обліку з точки зору теорії комунікації дозволить зрозуміти: по-перше, наскільки добре частини бухгалтерського обліку відповідають мові даної теорії; по-друге, як теорії комунікації сприятимуть уточненню та вдосконаленню процесу комунікації бухгалтерського обліку; по-третє, простежити значимість теорії інформації на вимогу облікової інформації²⁶⁸.

Ефективність функціонування суб'єктів господарювання в значній мірі залежить від ефективності системи управління, не останню роль на рівень якої впливають якісні параметри внутрішньо комунікаційних зв'язків між

²⁶⁷ Дорофеев В.Д. Менеджмент: учеб. пособие / В.Д. Дорофеев, А.Н. Шмелева, Н.Ю. Шестопап. – М.: ИНФА – М, 2008. – 440 с. – С. 151.

²⁶⁸ Salvary, Stanley C.W. Accounting in Context of Communication, Language and Information Theories: A Partial Analysis (November 15, 2005). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=849685>.

підсистемами управління. Орієнтація діяльності підприємств на максимізацію їх вартості є передумовою формування нових вимог до управлінського персоналу з боку власників, зокрема щодо необхідності врахування впливу будь-яких рішень або дій, що приймаються відповідними суб'єктами різного ієрархічного рівня, на вартість підприємства з метою забезпечення можливості її зростання у довгостроковій перспективі. Нові вимоги до менеджерів, є причиною виникнення потреби в отриманні інформації необхідної для визначення вартості, спостереження за процесом її формування, визначення факторів, які впливають на вартість, а також визначення напрямів та сили їх впливу, що призводить до модифікації завдань, які ставляться перед бухгалтерським обліком та зумовлює необхідність вдосконалення організаційної комунікації облікового типу.

Не менш важливе значення інформація даного типу має і для зовнішніх відносно суб'єкта господарювання користувачів, зокрема для інвесторів, оскільки вона є критеріальною при виборі об'єктів інвестування.

Бганцев В.В. вказує на те, що комунікативність є не стільки специфічним внутрішньо організаційним процесом, скільки властивістю, що обумовлює конфігурацію процесів в мікроекономічній системі. У зв'язку з цим слід визнати, що комунікативність спричиняє безпосередній вплив на наступні базові властивості підприємств: експлуатацію та приріст капіталу, реалізацію системних функцій, формування економічної цінності²⁶⁹.

Від ефективності організації бухгалтерського обліку, зокрема, в частині налагодження внутрішніх комунікаційних зв'язків між підсистемами та рівнями управління залежить його здатність належним чином реагувати на інформаційні запити управлінського персоналу та, відповідно, спричиняє вплив на рівень ефективності роботи останнього. При цьому, для оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку як системи інформаційного типу науковці пропонують використовувати ряд індикаторів. Зокрема, А. Ніколеоу (А. Nicolaou) – показники, які характеризують рівень задоволення користувачів якістю інформації, а саме: зміст інформації, що надається користувачам, точність, форма представлення, легкість використання, вчасність²⁷⁰, Л. Гордон (L. Gordon) та Д. Міллер (D. Miller) – показники, які характеризують обсяг нефінансової інформації та інформації

²⁶⁹ Бганцев В.В. Организационный потенциал диалогических коммуникаций / В.В. Бганцев // Научный студенческий журнал Бизнес. Общество. Власть. – 2011. – № 6. – С. 84-91. – С. 89.

²⁷⁰ Nicolaou A.A Contingency Model of Perceived Effectiveness of Accounting Information System: Organizational coordination and control effects [Електронний ресурс] / A. Nicolaou // International Journal of Accounting Information Systems. – 1. – 2000. – № 91–105. – Режим доступу: <http://eprints.undip.ac.id/1503/1/DA-AIS>. – P. 95.

про зовнішнє середовище, яка генерується даною системою, частота звітності та адаптивність до потреб структурних підрозділів²⁷¹, Х. Сеяді (H. Sajady), М. Дестгір (M. Dastgir), Х. Хашем-Неяд (H. Hashem Nejad) – межі інформації, тобто поєднання фінансової та нефінансової, внутрішньої та зовнішньої інформації, своєчасність – здатність бухгалтерського обліку задовольняти потреби користувачів шляхом своєчасного надання звітів, агрегування – здатність накопичувати та систематизувати інформацію в межах визначеного періоду часу²⁷².

Важливою передумовою побудови облікового комунікаційного механізму, здатного максимально відповідати вимогам користувачів, є визначення кількісних та якісних параметрів оцінки його ефективності. При цьому, для оцінки ефективності комунікацій можуть використовуватися різні критерії. Так, Д. Мелон (D. Mallon) зазначає: «комунікація вважається ефективною, якщо максимальна кількість повідомлень успішно доставлена та успішно зрозуміла одержувачем з мінімальними витратами»²⁷³. Ефективність комунікацій з позиції розуміння інформаційного повідомлення одержувачем оцінює також А.Р. Бахарев, який стверджує, що комунікація вважається успішною якщо одержувач інформації розуміє її адекватно тому змісту, який в неї вкладає відправник²⁷⁴. Схожої точки зору дотримується Е. Бернард (Bernard E.), який зазначає, що ефективною є та комунікація, яка забезпечує мінімізацію непорозуміння між відправником та одержувачем, неефективною – та, вплив на одержувача якої відсутній або неочікуваний²⁷⁵.

Крім вищезазначеного, для оцінки ефективності комунікацій облікового типу можуть використовуватися наступні критерії: 1) відповідність змісту представленої інформації потребам користувача, сформованим у відповідному запиті; 2) зрозумілість змісту інформації представленого користувачу у відповідному обліковому повідомленні;

²⁷¹ Gordon L. Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems [Електронний ресурс] / L. Gordon, D. Miller // Accounting, Organizations and Society.–1976.– vol. 1, no. 1.– pp. 59-69. – Режим доступу: <http://portal.acm.org/citation.cfm?id=1480500>.

²⁷² Sajady H. Evaluation of Effectiveness of Accounting Information Systems / H. Sajady, M. Dastgir, H. Hashem Nejad // International Journal of Information Science & Technology. – 2008. – Vol. 6. – № 2. – P.49-59. – P. 51-52.

²⁷³ Mallon D. Borderless Business Communication: GlobalEnglish Supports Effective Global Communication / D. Mallone // Research Bulletin. – 2011. – pp. 1-20. – P. 4.

²⁷⁴ Бахарев А.Р. Коммуникации внутри компании: как добиться эффективности [Електронний ресурс] / А.Р. Бахарев. – Режим доступу: http://www.iteam.ru/publications/human/section_44/article_2669/.

²⁷⁵ Bernard E. Overcoming Barriers to Communication [Електронний ресурс] / E. Bernard. – Режим доступу: <http://printfu.org/read/overcoming-barriers-to-communication-2085.html?f=1qeYpurpn6Wih-SUPoGumaunh7vFu7e3t7K5wLCOtqfHv66xwcmFyLeFs8G2u8m0vrCmwLjFs5aj2Kqko5Do2peo2Kagp5-W0trj5tbexLba2cqOqumfpaKH1pSk4a6cq6eH1OPq1a6XINHxzdoix9yb1NTY5ZLn3Mbk15fT2Nuk3crb3-LK083X5tfXnKWVvb-ym9Ll0uHd09nVyuLd1eOb1dDVmKDx>.

- 3) зрозумілість та зручність форми представлення інформації користувачу;
- 4) наявність зворотного зв'язку із користувачами інформації.

Вище наведено якісні параметри оцінки ефективності облікових комунікацій. В якості кількісних параметрів можуть використовуватися: 1) оперативність передачі облікової інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку на запит реципієнта; 2) витрати на організацію облікових комунікацій та передачу інформації, порівняння їх величини із отриманим ефектом; 3) затрати праці облікових працівників на передачу комунікаційних повідомлень; 4) кількість каналів, що використовуються для передачі інформації, їх пропускна здатність; 5) кількість облікових повідомлень в процесі комунікаційної взаємодії за певний проміжок часу; б) кількість основних одержувачів інформації, частота отримання ними повідомлень.

Для адекватної оцінки ефективності комунікацій облікового типу кількісні та якісні параметри повинні використовуватися у нерозривному взаємозв'язку.

Виходячи із вищезазначеного, ефективна організація бухгалтерського обліку в частині налагодження комунікаційного процесу на базі концепції вартісно-орієнтованого управління повинна забезпечити можливість:

- підвищення ефективності роботи управлінського персоналу за допомогою підвищення якості процесу інформаційного задоволення їх потреб, враховуючи те, що за умови побудови процесу управління на базі даної концепції менеджерам, крім традиційної (в переважній більшості формалізована інформація), необхідна неформалізована інформація (дані про вартість підприємства, фактори впливу на процес її генерування та ін.);

- концентрації управлінських функцій у центрах формування вартості, які одночасно є центрами прийняття рішень та, таким чином, забезпечення координації зусиль управлінського персоналу всіх рівнів щодо досягнення стратегічної мети діяльності підприємства – максимізації вартості, шляхом побудови комунікаційного процесу обміну інформацією на різних ієрархічних рівнях управління як основи ефективної реалізації функцій, покладених на управлінський персонал;

- здійснення оптимального делегування повноважень та відповідальності як відносно керівників структурних підрозділів, функціональних відділів, так і серед облікових працівників, що забезпечить уникнення витоку інформації як стратегічного ресурсу підприємства та координування роботи облікових працівників в рамках зниження рівня асиметрії облікової інформації;

- підвищення інвестиційної привабливості підприємства шляхом

реалізації концепції бухгалтерського обліку в умовах вартісно-орієнтованого підходу в частині забезпечення можливості представлення інформації з точки зору потенційного інвестора;

– формування позитивної ділової репутації підприємства внаслідок забезпечення можливості врахування інтересів всіх груп заінтересованих осіб управлінським персоналом у процесі прийняття рішень, а також представлення інформації щодо результатів діяльності підприємства, виходячи із величини приросту його вартості всім групам зовнішніх заінтересованих осіб як основи забезпечення стійкого розвитку даної бізнес-одиниці.

Феденя А.К. до основних перешкод в організаційних комунікаціях відносить: викривлення повідомлень, інформаційне перевантаження (виникає в результаті надмірності інформації в повідомленні, тобто її надходить більше, ніж необхідно для прийняття управлінських рішень); незадовільна структура підприємства (численні рівні управління створюють передумови інформаційних викривлень, оскільки кожен наступний рівень менеджменту може коригувати та відфільтровувати повідомлення)²⁷⁶. Павленко А.Ф., А.В. Войчак та Т.О. Примак до перешкод в організаційних комунікаціях, крім вищенаведених, відносять некомпетентність працівників та нерозуміння, розбіжності та конфлікти між відділами і конкретними працівниками²⁷⁷.

Якщо говорити про організаційні комунікації облікового типу (облікові комунікації), то, на нашу думку, вони об'єднують як технічне, так і соціальне значення поняття комунікації та є процесом обміну обліковою інформацією між елементами системи управління різного ієрархічного рівня, базуючись на різноманітні зв'язків між даними елементами, задля підвищення злагодженості у їх функціонуванні та взаємодії (внутрішні комунікації) та між системами зовнішнього середовища (зовнішні комунікації). Рівень налагодження облікових комунікацій прямо пропорційно впливає на ефективність системи управління підприємством та на його вартість в цілому.

Відносно облікових комунікацій, то основними перешкодами їх ефективності слід вважати: недотримання (порушення) якісних властивостей інформації, в т.ч. її викривлення та асиметричність; вибір неефективного типу організації комунікаційних мереж між обліковою системою та іншими підсистемами управління; відсутність системних інформаційних зв'язків

²⁷⁶ Феденя А.К. Менеджмент: Электронный учебно-методический комплекс / А.К. Феденя. – Минск, 2006. – 180 с. – С. 129.

²⁷⁷ Павленко А.Ф. Маркетингові комунікації: сучасна теорія і практика: монографія / А.Ф. Павленко, А.В. Войчак, Т.О. Примак. – К.: КНЕУ, 2005.

облікової системи з іншими підсистемами управління різного ієрархічного рівня та іншими структурними елементами системи менеджменту; інформаційне перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності; відсутність чіткості інформаційного повідомлення, згенерованого обліковою системою в розрізі наповнення, обсягу та виходячи із необхідності дотримання рівня конфіденційності при його передачі між елементами системи управління.

Здійснимо параметризацію якісних характеристик організаційних комунікацій як базису ідентифікації параметрів якості облікових комунікацій, на основі яких будуватиметься відповідна концепція організаційної комунікації облікового типу.

Сіменко І.В. виділяє наступні параметри якості організаційних комунікацій: 1) якість інформації; 2) швидкість; 3) статус каналу передачі; 4) напрям інформаційного потоку²⁷⁸.

При формуванні комунікаційних зв'язків облікового типу необхідно враховувати реалізацію організаційних механізмів, тобто механізмів формування (кон'югація (поєднання комплексів), інгресія (входження елементів одного комплексу до іншого) та дезінгресія (розпад, поділ комплексу)) та регулювання систем відповідно до тектології О.О. Богданова²⁷⁹.

Внутрішньосистемний та міжсистемний аналіз як основа формування комунікаційних зв'язків облікового типу дає можливість констатувати наступні особливості бухгалтерського обліку як системи (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Реалізація організаційних механізмів в обліковій системі: внутрішньо- та міжсистемний підхід

Організаційні механізми	Міжсистемна реалізація	Внутрішньосистемна реалізація
1	2	3
Механізми формування		
Кон'югація	Формування єдиного інформаційного поля шляхом реалізації комунікаційної функції бухгалтерського обліку, що передбачає чітку взаємодію всіх підсистем управління (планування, економічного аналізу, контролю) з обліковою системою через регулювання процесу обміну інформаційними потоками	Формування єдиної інформаційно-комунікаційної системи через поєднання фінансового, управлінського та податкового обліків як комплексів, в ході реорганізації яких утворюється комплекс нового якісного рівня

²⁷⁸ Сіменко І.В. Якість систем управління підприємствами: методологія, організація, практика: монографія / І.В. Сіменко; М-во освіти і науки України, Донець. нац. ун. економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2009. – 394 с. – С. 120.

²⁷⁹ Богданов А.А. Токтология: (Всеобщая организационная наука) / А.А. Богданов; Редкол. Л.И. Абалкин (отв. ред.) и др. – [В 2-х кн.: Кн. 1] / Отд-ние экономики АН СССР. Ин-т экономики АН СССР. – М.: Экономика, 1989. – 304 с.

Продовження табл. 2.4

1	2	3
Інгресія	Входження одного елементу комплексу в інший проявляється через проекцію кожної підсистеми управління в системі обліку, що реалізується через структуру її функцій: система планування – функція планування, система контролю – контрольна функція; система економічного аналізу – аналітична функція; система планування – прогностична функція	Підсистеми бухгалтерського обліку, які ідентифікуються авторами як окремі системи (фінансовий, управлінський та податковий облік) створюють одну комплексну систему бухгалтерського обліку, входячи одна в одну в розрізі ключових елементів
Дезінгресія	Паралелізація окремих елементів, що обумовлено впливом цілого ряду факторів внутрішнього та зовнішнього середовища (нормативно-правове регулювання тощо)	

Реалізація організаційних механізмів має першочерговий вплив на якісні параметри облікових комунікацій, зокрема: врахування кон'югації та інгресії, а також уникнення дезінгресії в частині уніфікованості нормативного регулювання облікового відображення фактів господарського життя, тобто забезпечення відповідності регулювання бухгалтерського обліку вимогам податкової системи, формування синхронності у взаємодії підсистем управління, що виключає дуалістичність механізму формування інформації (дублювання інформаційних потоків на різних рівнях управління) та забезпечує внутрішньосистемну узгодженість.

Виходячи з цього комунікаційні процеси облікової системи можуть мати внутрішньосистемний та міжсистемний характер. Комунікаційний процес облікової системи внутрішньосистемного характеру передбачає процес обміну інформацією між елементами облікової системи з метою забезпечення інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх відносно системи користувачів повною та релевантною інформацією. Комунікаційний процес облікової системи міжсистемного характеру є процесом забезпечення передачі інформації з налагодженням відповідного зворотного зв'язку між елементами інших систем управління нижчого ієрархічного рівня та з інститутами зовнішнього середовища, які виступають відповідними системам запиту відносно суб'єкта господарювання (зовнішні комунікації).

Комунікаційна взаємодія внутрішньосистемного та міжсистемного характеру повинна базуватися на системі принципів.

До принципів побудови еталонної моделі взаємодії відкритих систем

(Open System Interconnection Reference Model) Д.С. Кулябов та А.В. Королькова відносять наступні принципи: рівень повинен створюватися в міру необхідності виокремлення окремого рівня абстракції; кожний рівень повинен виконувати суворо визначену функцію; функції для кожного рівня повинні обиратися з урахуванням створення стандартизованих міжнародних протоколів; межі між рівнями повинні обиратися таким чином, щоб потік даних між інтерфейсами був мінімальним; кількість рівнів повинна бути достатньою, щоб різні функції не об'єднувались в одному рівні без необхідності, але не достатньо високими, щоб архітектура не ставала громіздкою²⁸⁰.

Крючковим В.Г. виділено принципи комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи, до яких включено: принцип раціональності, сильної ланки, зворотного зв'язку, підпорядкованості елементів, врівноваженості елементів, цілісності, повторюваності цілого в його частинах, комунікативної співпраці, єдності, безперервності комунікацій, хронології збору та обробки даних, формалізації обліково-податкової системи, оптимальності, суттєвості та достовірності²⁸¹.

Систему бухгалтерського обліку можна класифікувати як кібернетичну систему, виходячи з того, що вона є керованою системою. У зв'язку з цим її функціонування підпорядковується кібернетичним принципам. Пізнання системи обліку, базуючись на кібернетичному підході, дозволить ідентифікувати прямі та зворотні зв'язки як основи оптимізації процесу управління обліковими комунікаціями різного ієрархічного рівня. При цьому облікова система є відкритою системою, тобто системою, що обмінюється обліковою інформацією із зовнішніми відносно неї системами за допомогою різних форм її представлення та передачі. У зв'язку з цим процес комунікаційної взаємодії системи бухгалтерського обліку з іншими системами підпорядковуються принципам взаємодії відкритих систем, які виступатимуть принципами комунікації.

Структуруємо процес облікових комунікацій (рис. 2.10).

²⁸⁰ Кулябов Д.С. Архитектура и принципы построения современных сетей и систем телекоммуникаций: Учеб. Пособие / Д.С. Кулябов, А.В. Королькова. – М.: РУДН, 2008. – 281 с. – С. 13-14.

²⁸¹ Крючков В.Г. Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговой системы: автореф. дис. на соискание науч. степени докт. экон. наук: спец. / В.Г. Крючков Орловский государственный технический университет. – Орел, 2011. – 51 с. – С. 23.

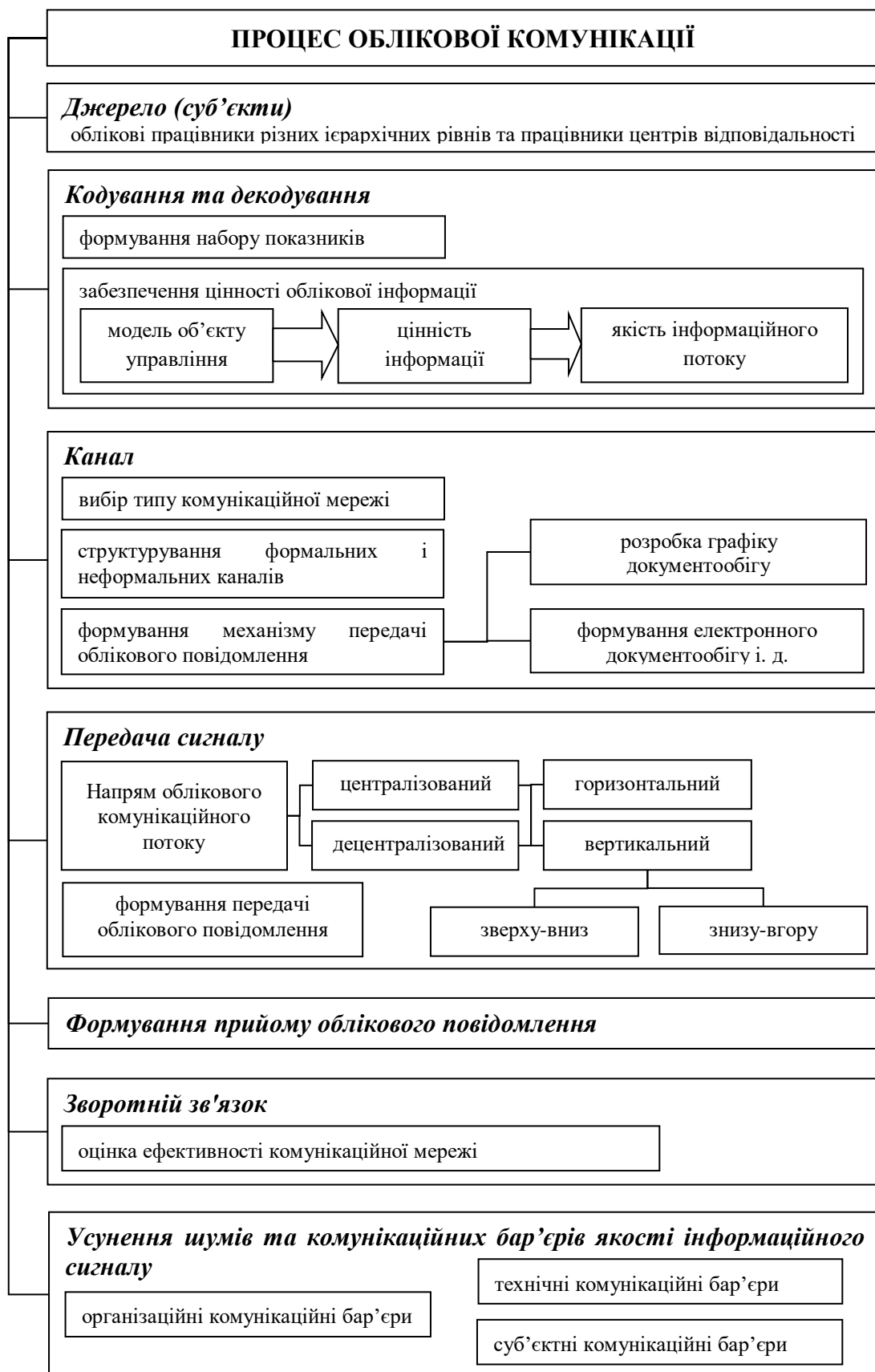


Рис. 2.10. Етапи та елементи облікових комунікацій

В процесі облікової комунікації необхідно враховувати специфіку генерування інформації в часовому аспекті в підсистемах управління різного ієрархічного рівня, який можна ідентифікувати як паралельний та ланцюговий. Ланцюговий процес характеризується поступальними кроками у формуванні облікового інформаційного повідомлення (наприклад, визначення планових рівнів показників в системі планування з наступним відображенням в системі бухгалтерського обліку, яка і доводить дану інформацію у формі повідомлення до інших підсистем управління). Паралельний процес формування облікового інформаційного повідомлення передбачає паралельне виконання дій щодо факту господарського життя в розрізі відповідного об'єкту управління, який одночасно виступає об'єктами відповідної підсистеми управління (наприклад, факт господарського життя, що відображається в системі бухгалтерського обліку, призводить до появи відхилень фактичного рівня показників від їх планового значення, що контролюється системою контролю підприємства, передбачає паралельне здійснення дій щодо формування інформаційного повідомлення).

Кожний етап процесу облікової комунікації повинен підпорядковуватися певним вимогам (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Правила процесу облікової комунікації в розрізі етапів здійснення

№ з/п	Етап процесу облікової комунікації	Вимоги
1	2	3
1	Джерело	<i>Персоніфікація генерування інформації.</i> Обслуговування інформаційного запиту залежно від посадових обов'язків
2	Кодування та декодування	<i>Дотримання економічної безпеки в розрізі її інформаційної складової.</i> Ранжування змістовної наповненості облікового повідомлення залежно від суб'єкту запиту, його ієрархічності в межах системи управління та місця відносно неї
3	Канал	<i>Обмеження завантаженості каналу обміну.</i> Формалізація облікових комунікаційних зв'язків. Формування графіків передачі (в т.ч. графіків документообігу) облікового повідомлення в різні підсистеми управління (при міжсистемній комунікації) та інститути зовнішнього середовища (при зовнішній комунікації) як основи досягнення узгодженості в даному процесі. <i>Вибір оптимального каналу передачі облікового повідомлення.</i> Аналіз стану комунікаційної мережі як основи вибору каналу передачі інформації, оптимальність при цьому визначається за критеріями завантаженості даного каналу, швидкості передачі облікового повідомлення та економічності процесу передачі-прийняття

Продовження табл. 2.5

1	2	3
4	Передача сигналу	<p><i>Оптимізація потоків облікової інформації.</i> Дотримання даної вимоги досягається: 1) за рахунок уніфікації облікової інформації як основи для оптимізації вихідних потоків з системи; 2) фільтрацією даних за ознакою ідентичності, повторювальності, що надходять в систему бухгалтерського обліку різними каналами як основи формування облікового повідомлення, що містить релевантну інформацію, на запит відповідного суб'єкта. <i>Пріоритетність формування облікового повідомлення.</i> Генерування облікового повідомлення залежно від його важливості, терміновості та дотримання черговості передачі за обраним каналом з врахуванням пріоритетності облікового повідомлення в конкретній ситуації</p>
5	Формування прийому облікового повідомлення	<p><i>Оптимізація та структурування дій типу «прийм-передача-прийм».</i> Обмеження кількості повторювального приймання облікового повідомлення на шляху його передачі реципієнту як основи уникнення додаткового викривлення інформації, її витоку та прискорення швидкості одержання суб'єктом запиту</p>
6	Зворотний зв'язок	<p><i>Забезпечення зворотного зв'язку щодо сприйняття облікового повідомлення.</i> Забезпечення та інтерпретація даних зворотного зв'язку як передумова точності сприйняття облікового повідомлення та як основа для підвищення точності організаційних комунікацій облікового типу в майбутньому</p>
7	Усунення шумів та комунікаційних бар'єрів якості інформаційного сигналу	<p><i>Врахування комунікаційних бар'єрів.</i> Формування та адаптація облікового повідомлення до наявних комунікаційних бар'єрів та виходячи із трактування його змісту як шуму для суб'єкта запиту</p>

Дотримання наведених вимог (які в даній інтерпретації є правилами) до процесу облікової комунікації в розрізі етапів даного процесу забезпечить підвищення якості даного процесу, що виражатиметься в т.ч. й в обробці облікового повідомлення реципієнтом.

Розглянемо специфіку кожного з етапів процесу облікової комунікації.

Кодування та декодування інформації як елементи облікової комунікації здійснюють суттєвий вплив на ефективність управлінських рішень.

Кодування як елемент облікової комунікації передбачає формування системи показників на запит відповідного суб'єкта. При цьому необхідно враховувати, що в системах управління цінність інформації (в т.ч. облікової) зумовлена її значенням для правильного вибору рішення. Інформація, яка ніяк не впливає на вибір рішення, некорисна, вона не має жодної цінності. Більше того, відволікатиме увагу та сили системи управління хоча б на осмислення її змісту, найпростіший аналіз з метою визначення можливості її використання при управлінні, вимагає певних затрат ресурсів на її сприйняття, створюючи, так званий «інформаційний шум» вона приносить

певну шкоду²⁸².

В цілому процес організації облікової комунікації повинен бути зорієнтований на забезпечення належного рівня якості інформаційного потоку як сукупності облікових повідомлень, що забезпечують реалізацію функцій управління та впливають на ступінь ефективності даного процесу. При цьому необхідно враховувати вплив моделі об'єкту управління на цінність облікової інформації та вплив даного якісного показника на якість інформаційного потоку, останній параметр зумовлює ефективність функціонування підсистем управління як компонентів, що забезпечують процес прийняття та реалізації управлінського рішення.

При цьому необхідно враховувати специфічні характеристики інформаційних облікових потоків, що є рухом інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку, від відправника до одержувача (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Характеристика інформаційних облікових потоків:
класифікаційний розріз**

№ з/п	Вид інформаційного облікового потоку	Характеристика
1	2	3
<i>1. Відносно стану об'єкту управління</i>		
1.1	Випереджаючі	інформаційний обліковий потік розкриває прогностичний стан об'єкту облікового відображення внаслідок прийняття управлінських рішень та/або внаслідок документального оформлення господарських операцій, що повинні відбутися в майбутньому (оформлення заявки на придбання готової продукції і т.д., відповідно до сформованої системи операційних та фінансових бюджетів)
1.2	Синхронні	паралельність інформаційного облікового потоку стану об'єкту (напр., матеріальним потокам підприємства, грошовим потокам і т.д.)
1.3	Наступні	відзначається розривом в часі, тобто розкриває фактичний стан об'єкту із запізненням
<i>2. Відносно облікової системи</i>		
2.1	Внутрішньосистемні: - вхідні; - вихідні	інформаційні облікові потоки в межах системи бухгалтерського обліку
2.2	Міжсистемні: - вхідні; - вихідні	інформаційні облікові потоки між підсистемами управління
2.3	Зовнішні: - вхідні; - вихідні	інформаційні потоки із зовнішніми системами (інститутами) відносно суб'єкта господарювання
<i>3. За ієрархічним рівнем</i>		
3.1	Однорівневі	формуються та використовуються на одному ієрархічному рівні управління

²⁸² Мамиконов А.Г. Принятие решений и информация / А.Г. Мамиконов. – М.: Наука, 1983. – 184 с. – С. 107.

Продовження табл. 2.6

1	2	3
3.2	Багаторівневі	формуються на одному ієрархічному рівні управління з наступним виходом на різні ієрархічні рівні
<i>4. Залежно від носія інформації</i>		
4.1	Документальні	інформаційний потік, який характеризується передачею інформації у вигляді первинних документів на паперових носіях
4.2	Електронні	інформаційний потік, який характеризується передачею інформації у вигляді електронних документів
4.3	Усні	інформаційний потік, який характеризується передачею інформації в усній формі
<i>5. За частотою</i>		
5.1	Дискретні	інформаційний потік, який характеризується одноразовим рухом однотипної інформації в межах визначеного часового періоду (наприклад, річна фінансова звітність в межах року)
5.2	Регулярні	інформаційний потік, який характеризується багаторазовим рухом однотипної інформації в межах визначеного часового періоду (наприклад, квартальна фінансова звітність в межах року)
<i>6. За рівнем законодавчої регламентації</i>		
6.1	Регламентовані	інформаційний потік, обов'язковість якого визначена законодавчими нормами
6.2	Нерегламентовані	інформаційний потік, обов'язковість якого не визначена нормами чинного законодавства, а регламентується розпорядженням управлінського персоналу

В цілому інформаційні облікові потоки повинні відповідати наступним якісним вимогам: відповідності (інформаційні облікові потоки повинні розкривати реальний стан об'єкту управління); оперативності (вчасне генерування інформації про стан об'єкту); раціональності (структура інформаційного облікового потоку повинна корелюватися з цінністю інформації); спрямованості (потік повідомлень здійснюється згідно принципів дотримання економічної безпеки суб'єкта господарювання).

Отже, кодування та декодування як елементи комунікаційного процесу впливають на рівень ефективності обміну інформацією як продуктом облікової системи між відповідними суб'єктами.

Під комунікаційним каналом слід розуміти реальну або уявну лінію зв'язку (контакту), за якою повідомлення рухаються від комунікатора до реципієнта²⁸³. Вибір та опис каналу як елементу облікової комунікації забезпечить удосконалення внутрішньо та зовнішньо системних комунікацій підприємства облікового типу.

Визначення виду інформаційного потоку є необхідним для вибору адекватного каналу передачі інформації та комунікаційної мережі.

Комунікаційний канал – механізм передачі інформації від джерела до

²⁸³ Соколов А.В. Введение в теорию социальной коммуникации: учеб. Пособие / А.В. Соколов. – СПб, 1996. – С. 51.

одержувача²⁸⁴. Це своєрідний шлях, яким проходить повідомлення.

Обрання комунікаційного каналу залежить від значної кількості факторів, зокрема: терміновості повідомлення, його розміру, місця розміщення одержувача, рівня конфіденційності повідомлення, витрат на комунікацію, потреби у взаємодії або відповіді²⁸⁵. Тобто, необхідно враховувати пропускну спроможність комунікаційного каналу, швидкість передачі інформації, можливість несанкціонованого доступу до інформації та можливість її викривлення у процесі її передачі.

Крім цього, як зазначають М. Мескон, М. Альберт та Ф. Хедоурі, особливо важливим є обрання комунікаційного каналу, який є співставним із типом символів, що використовуються для кодування²⁸⁶.

Так, залежно від носіїв облікової інформації на підприємстві можуть використовуватися документальні, електронні, змішані та позасистемні типи каналів передачі облікової інформації. Характеристика даних каналів за швидкістю передачі облікової інформації, можливістю позасистемного доступу з метою її викривлення або ж отримання конфіденційних облікових даних та рівнем затрат праці на підготовку та передачу облікового повідомлення наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Класифікація комунікаційних каналів за носіями інформації

Критерій	Комунікаційний канал передачі облікового повідомлення			
	Документальний	Електронний	Змішаний	Позасистемний
Швидкість передачі інформації	Низька	Висока	Середня	Низька
Можливість позасистемного викривлення інформації	Низька	Середня	Середня	Висока
Затрати праці на підготовку та передачу облікового повідомлення	Високі	Низькі	Середні	х

Документальний комунікаційний канал передбачає передачу облікової інформації у вигляді паперових документів.

Документальні канали поділяються на прямі (рис. 2.11) та непрямі (рис. 2.12).

²⁸⁴ Демчук О.Н. Теория организации: учеб. пособие / О.Н. Демчук, Т.А. Ефремова. – М.: Флинта: МПСИ, 2009. – 264 с. – С. 141.

²⁸⁵ Business Communication [Електронний ресурс] / ABE Diploma in Business Administration, Study Manual. – 206 p. – Режим доступу: http://www.pc-freak.net/international_university_college_files/Business%20Communication.pdf. – Р. 8

²⁸⁶ Мескон М. Основы менеджмента / М. Менсон, М. Альберт, Ф. Хедоурі; [перев. с англ. Л.И. Евенко]. – Москва, Изд-во: «Дело», 1997. – 493 с. – С. 122.

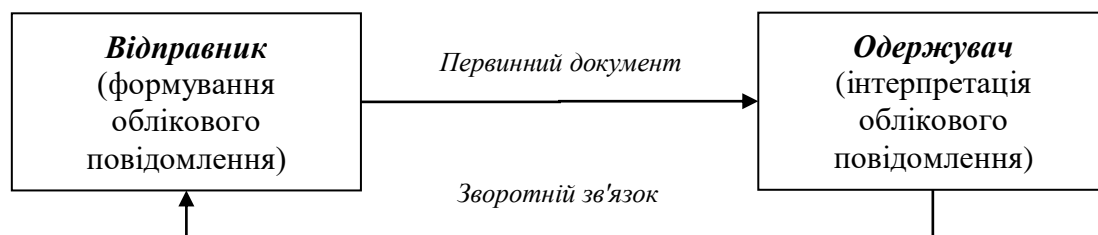


Рис. 2.11. Рух облікової інформації прямим документальним комунікаційним каналом

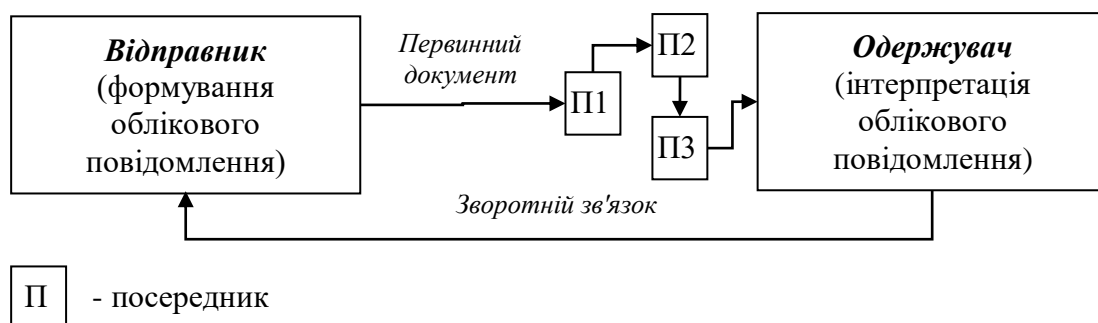


Рис. 2.12. Рух облікової інформації непрямим документальним комунікаційним каналом

За допомогою прямих документальних каналів паперові носії облікової інформації передаються безпосередньо від відправника (облікового працівника) до одержувача (реципієнта); при непрямих – передача матеріальних носіїв облікової інформації здійснюється за допомогою посередника або посередників (інші працівники, працівники аутсорсингової компанії, кур'єри, поштові відділення), які не беруть безпосередньої участі у створенні облікового повідомлення.

Документальні канали характеризуються низькою швидкістю передачі облікового повідомлення, при цьому із збільшенням відстані між відправником та одержувачем, а також із збільшенням кількості посередників, швидкість передачі знижується. Можливість позасистемного викривлення інформації, тобто викривлення інформації сторонньою особою без відома відправника повідомлення, є мінімальною, оскільки внесення будь-яких виправлень легко перевірити за допомогою прийомів документальної перевірки.

При застосуванні даного комунікаційного каналу важливим є розробка заходів для мінімізації можливості несанкціонованого доступу до облікової інформації, що міститься на паперових документах, особливо тих, які мають конфіденційний характер, шляхом обмеження кола осіб, які мають доступ до даних документів (посередників) та встановлення відповідальності за

розголошення інформації.

Документальні комунікаційні канали можуть використовуватися для передачі облікової інформації як внутрішнім, так і зовнішнім одержувачам. При цьому, головним критерієм, який визначає можливість їх застосування без втрати корисності повідомлення, є короткі відстані між відправником та одержувачем, оскільки у випадку необхідності оперативного прийняття рішень використання даних каналів може призвести до втрати актуальності облікового повідомлення та, відповідно, зниження ефективності управлінських рішень, що приймаються на його основі, що обумовлено низькою швидкістю передачі сформованої інформації.

Отже, для забезпечення ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку документальні канали передачі інформації можуть застосовуватися для передачі внутрішніх (в межах підприємства) облікових повідомлень, у випадку відсутності територіально відокремлених структурних підрозділів, а також для передачі повідомлень зовнішнім суб'єктам, близьким за територіальним розміщенням, зокрема, контролюючим органам, фінансово-кредитним установам (у випадку необхідності аналізу кредитоспроможності підприємства при залученні кредитних ресурсів) та іншим суб'єктам.

Електронні комунікаційні канали – канали, передача інформації якими здійснюється за допомогою електронних мереж (рис. 2.13).

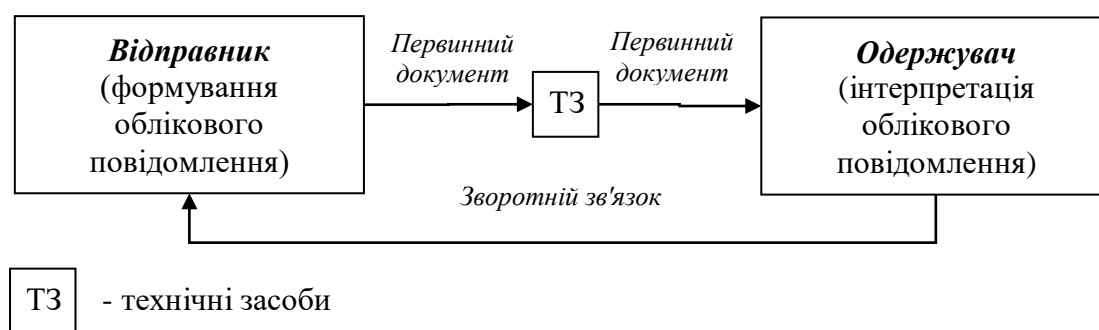


Рис. 2.13. Рух облікової інформації електронним комунікаційним каналом

При використанні даних комунікаційних каналів облікові повідомлення формуються у електронному вигляді. Відповідно, можливість їх застосування визначається наявністю необхідного технічного та програмного забезпечення, як у відправника повідомлення, так і у його одержувача. Канал дозволяє значно мінімізувати затрати праці облікових працівників на підготовку та передачу відповідної інформації, однак, передбачає необхідність понесення значного обсягу витрат на побудову даного каналу. Характерною особливістю електронного

комунікаційного каналу є висока швидкість передачі інформації на значні відстані.

При застосуванні комунікаційного каналу даного типу особлива увага повинна приділятися розробці засобів захисту інформації, оскільки ризик несанкціонованого доступу до інформації значно зростає. При цьому, у випадку несанкціонованого доступу відсутня можливість перевірки інформації за допомогою формальних процедур при її виправленні.

Електронні комунікаційні канали можуть використовуватися для передачі облікової інформації як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам, незалежно від їх територіального розміщення. При цьому, необхідним є дотримання вимог чинного законодавства щодо реєстрації та використання електронного підпису. Для передачі внутрішніх комунікаційних повідомлень можуть використовуватися внутрішні електронні мережі Internet та зовнішня електронна мережа – Internet, для передачі інформації зовнішнім користувачам – електронна мережа Internet. При цьому, необхідно враховувати, що при передачі облікових повідомлень окремим зовнішнім суб'єктам, зокрема, контролюючим органам, банківським установам необхідним є використання спеціалізованого програмного забезпечення.

Змішаний комунікаційний канал – канал передачі інформації, який передбачає підготовку інформації в електронному або паперовому вигляді з подальшим донесенням до одержувача в усній формі (рис. 2.14).

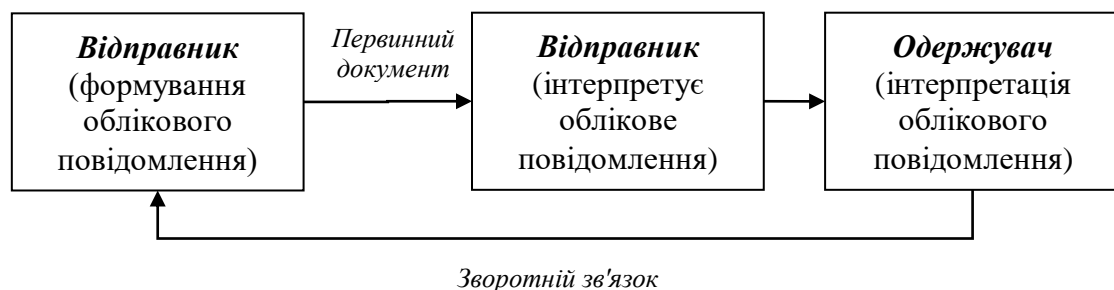


Рис. 2.14. Рух облікової інформації змішаним комунікаційним каналом

Даний канал може застосовуватися для передачі внутрішніх відносно підприємства облікових повідомлень, незалежно від відстані між відправником та одержувачем, у випадку його формування в електронному вигляді. Незалежність можливості використання даного комунікаційного каналу від відстані між відправником та одержувачем (у випадку формування облікового повідомлення в електронному вигляді) обумовлена можливістю використання засобів телефонного та електронного зв'язку для інтерпретації сформованого облікового повідомлення відправником. Використання даного каналу дозволяє значно підвищити ефективність

діяльності управлінського персоналу та передбачає необхідність залучення облікових працівників до управління діяльністю підприємства. Інтерпретація повідомлення безпосередньо відправником дозволяє зекономити час на ознайомлення з його змістом одержувачем, сконцентрувати увагу на основних моментах, абстрагуючись від додаткових показників та, таким чином, знизити рівень інформаційного перевантаження, а також дозволяє підвищити рівень розуміння облікової інформації у випадку відсутності спеціальних знань з процедури бухгалтерського обліку у одержувача.

Змішаний тип комунікаційного каналу передбачає формування облікового повідомлення у формі первинного документу на паперовому носії, в подальшому інформація з даного документу конвертується в електронну форму, її передача здійснюється за допомогою електронних засобів зв'язку. Після чого одержувач отримує або електронне зображення документу, або роздруковує новий документ (рис. 2.15).

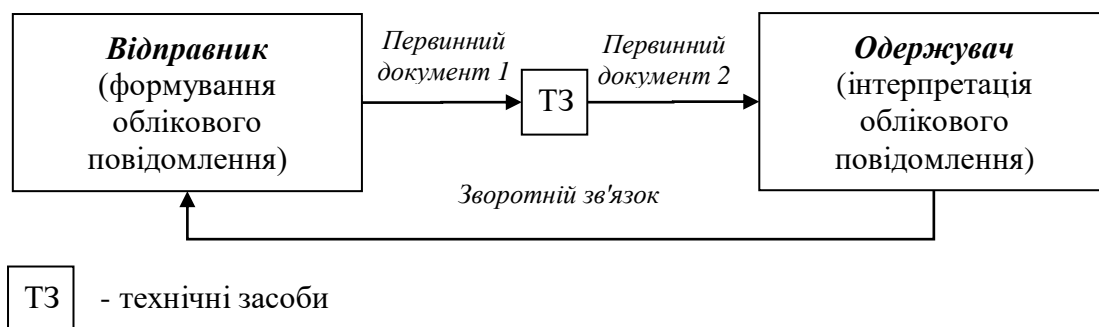


Рис. 2.15. Рух облікової інформації змішаним комунікаційним каналом

Позасистемні канали передачі облікової інформації – це канали, в яких облікові повідомлення передаються за допомогою засобів масової інформації, персональних сайтів суб'єкта господарювання, періодичних видань. Основною особливістю даного каналу є низький рівень контролю за рухом інформації з боку відправника повідомлення. Швидкість передачі інформації може бути як високою, так і низькою, залежно від її змісту. Так, наприклад, публікація інформації щодо фінансових показників діяльності підприємства в бізнес-журналах здійснюється лише після оприлюднення фінансової звітності, відстеження розміщення інформації на персональному сайті підприємства.

Крім цього, за допомогою даного каналу може здійснюватися передача облікової інформації з метою формування позитивної репутації підприємства серед споживачів та інвесторів. У такому випадку необхідним є врахування досить високої вартості передачі облікового повідомлення.

При організації облікових комунікацій досить важливим є обмеження

кількості позасистемних каналів передачі облікової інформації, контроль над якими з боку відправника є мінімальним або ж взагалі відсутній, особливо тих, через які здійснюється передача інформації, яка має конфіденційний характер.

Узагальнюючи вищезазначене, визначимо можливість використання документальних, електронних, змішаних та позасистемних каналів передачі облікової інформації для кожного виду інформаційних потоків (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Вибір комунікаційних каналів залежно від виду інформаційного потоку

Вид інформаційного потоку	Комунікаційний канал			
	Документального типу	Електронного типу	Змішаного типу	Позасистемний
Випереджаючі	+	+	+	+
Синхронні	+	+	+	+
Наступні	+	+	+	+
Внутрішньосистемні	+	+	+	+
Міжсистемні	+	+	+	+
Зовнішні	+	+	-	+
Однорівневі	+	+	+	+
Багаторівневі	+	+	+	+
Дискретні	+	+	+	+
Регулярні	+	+	+	+
Регламентовані	+	+	-	-
Нерегламентовані	+	+	+	-
Документальні	+	x	x	x
Електронні	x	+	x	x
Усні	x	x	x	+

На підприємстві комунікаційні канали об'єднуються в мережі. При цьому, вибір найбільш адекватної комунікаційної мережі має важливе значення для побудови ефективного процесу передачі інформації облікового типу, оскільки, як зазначає О.С. Віханський, вона може впливати на збільшення розриву між відісланим та отриманим значенням повідомлення²⁸⁷, тобто між тим, який зміст вкладає в інформаційне повідомлення відправник та тим, як його розуміє одержувач.

Комунікаційна мережа – це поєднання індивідів, які беруть участь у комунікаційному процесі за допомогою інформаційних потоків²⁸⁸.

Ефективність функціонування підсистем управління залежить від швидкості, точності отримання інформації від облікової системи та ступеня задоволеності рівнем її цінності в конкретній ситуації, що, в свою чергу, обумовлює вибір відповідного типу комунікаційної мережі. Проаналізуємо кожен з типів комунікаційної мережі на міжсистемному рівні, оскільки вони можуть використовуватися і в міжсуб'єктних комунікаціях (табл. 2.9).

²⁸⁷ Віханський О.С. Менеджмент: учебник / О.С. Виханский, А.И. Наумов. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Экономика, 2006. – 670 с. – С. 426.

²⁸⁸ Там само. – С. 425.

Таблиця 2.9

Характеристика типів комунікаційної мережі

№ з/п	Тип комунікаційної мережі	Характеристика в розрізі критеріїв
1	<p>Коло</p>	<p>Швидкість передачі інформації досить низька. Точність передачі інформації на задовільному рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією достатньо високий. Наявність зворотного зв'язку, що дозволяє вносити зміни в планові показники на наступний період, виходячи із результатів аналізу відхилень, отриманих в звітному періоді</p>
2	<p>Ланцюг</p> <p>СП → СБО → СК → СЕА</p>	<p>Швидкість передачі інформації на високому рівні. Точність передачі інформації на високому рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією достатньо високий</p>
3	<p>Y-типу</p>	<p>Швидкість передачі інформації середня. Точність передачі інформації на достатньо високому рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією – середній. Система контролю замикає систему планування та облікову систему, одночасно виконуючи роль посередника в комунікаційному процесі відносно системи аналізу, що дозволяє контролювати їх діяльність</p>
4	<p>Колесо</p>	<p>Швидкість передачі інформації велика. Точність передачі інформації на високому рівні. Рівень задоволеності обліковою інформацією достатньо високий. Система бухгалтерського обліку виступає реципієнтом та центральним комутатором, що полегшує та пришвидшує комунікаційний процес на підприємстві, дозволяє уникнути розбіжностей у змістовному наповненні інформаційного повідомлення, згенерованого на різних ієрархічних рівнях підприємства</p>
<p>*Примітка: СП – система планування, СБО – система бухгалтерського обліку, СК – система контролю, СЕА – система економічного аналізу</p>		

Ефективність комунікацій обумовлюється як кількістю каналів зв'язку, так і характером зв'язку. Мінімізація шумів досягається шляхом мінімізації кількості каналів зв'язку в обліковій комунікаційній мережі.

На проблемі інтеграції комунікацій наголошує І.П. Яковлев, вказуючи на те, що практика свідчить, що якщо всі види діють в системі, то ефект, що досягається, може бути максимальним. Теоретичний аскет пов'язаний з аналізом взаємозв'язку всіх конкретних комунікацій та пошуку шляхів та засобів досягнення їх системної цілісності, яка дає найбільший практичний результат. Це складна теоретична та управлінська проблема²⁸⁹.

Однак, враховуючи необхідність уникнення дублювання та викривлення інформації як основи підвищення рівня її асиметрії, найбільш доцільним вважаємо тип комунікаційної мережі «колесо» (рис. 2.16).

²⁸⁹ Яковлев И.П. Основы теории коммуникаций: учеб. пособие / И.П. Яковлев. – СПб, 2001. – 231 с. – С. 207.

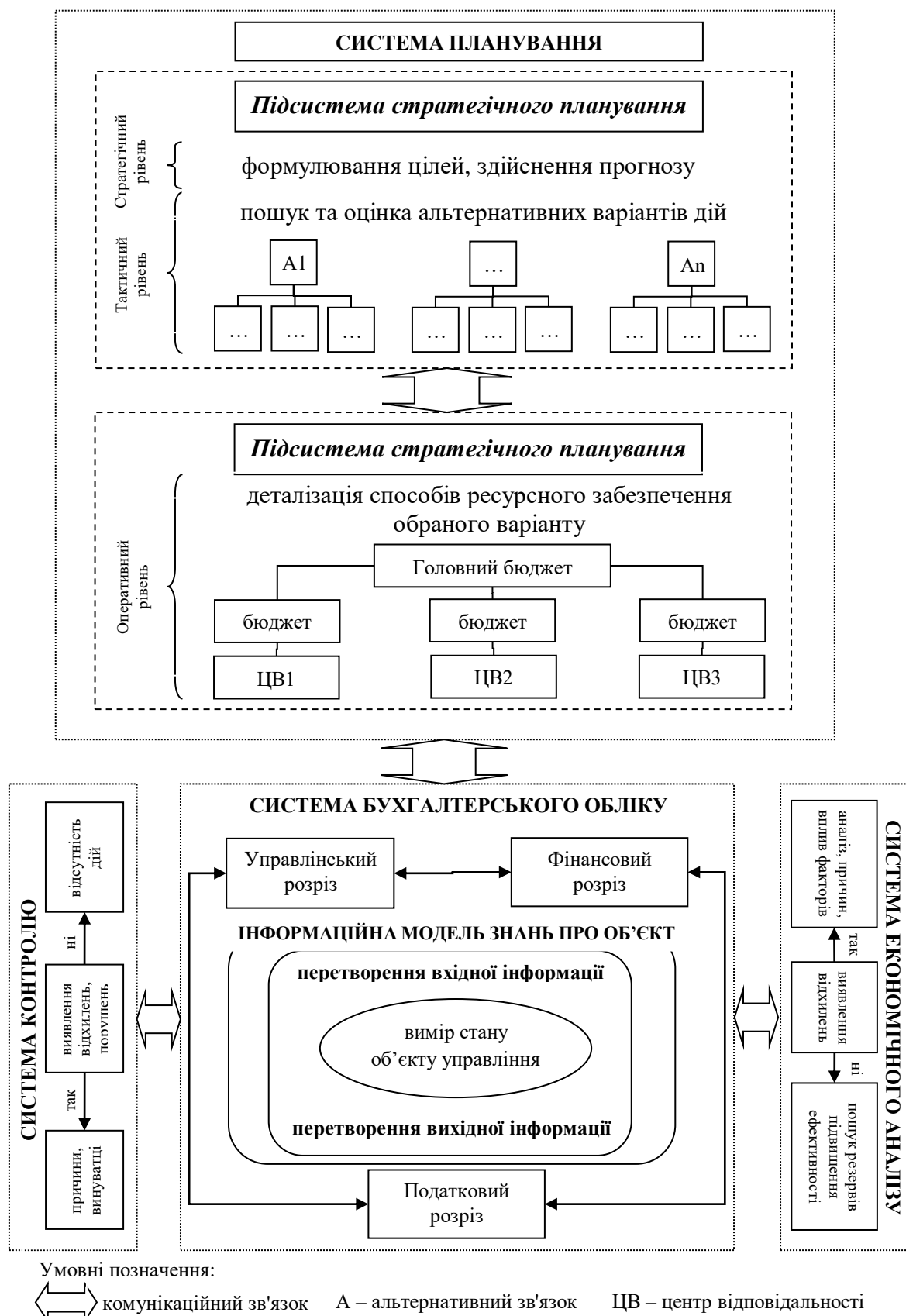


Рис. 2.16. Модель побудови облікових комунікаційних зв'язків за типом комунікаційної мережі «колесо»

При цьому даний тип комунікаційної мережі передбачатиме необхідність структурування інформаційних потреб відносно облікової системи як основи управління її інформаційними потоками; налагодженість зворотного зв'язку як сигналу про рівень якості інформаційних потоків. Тим самим забезпечуючи процес інтеграції інформації як основи об'єднання субординуючих (врахування вертикальних зв'язків) та координуючих (врахування горизонтальних зв'язків) рівнів управління. Вибір комунікаційної мережі за типом «колесо» дозволить забезпечити формування облікового повідомлення за параметрами змістовного наповнення, деталізації, форми подачі на рівні, що забезпечить для суб'єкта управління можливість здійснювати моніторинг в межах внутрішнього (кожної ланки структурної одиниці, в межах підсистем управління та системи управлінні в цілому) та зовнішнього середовища відносно суб'єкта господарювання та приймати на його основі ефективні управлінські рішення.

Модель побудови облікових комунікаційних зв'язків за типом комунікаційної мережі «колесо» забезпечує інтеграцію планової, контрольної, аналітичної інформації та інформації про зовнішнє середовище в межах системи бухгалтерського обліку, що забезпечує можливість централізації процесу передачі інформації на запит як внутрішніх, так і зовнішніх суб'єктів з фільтрацією потоків зайвої інформації, що трактується як шум з боку реципієнта.

Комунікаційні процеси між підсистемами управління передбачають розробку як вертикальних, так і горизонтальних взаємозв'язків між обліковою системою та компонентами реципієнта, який при зворотному напрямі руху інформації відносно облікової системи виступає комунікатором. За умови застосування моделі побудови облікових комунікаційних зв'язків за типом комунікаційної мережі «колесо» усувається багатоканальність передачі інформації, а також дублювання звітності перед різними суб'єктами запиту, сигнал від яких надходить з різних ієрархічних рівнів. Єдиний канал, що зв'язує систему бухгалтерського обліку з іншими підсистемами, забезпечує одноразову передачу інформації, а також інтеграцію всіх підсистем управління, що реалізується через комплексне одновекторне спрямування інформаційних потоків відносно системи бухгалтерського обліку. Інтеграція інформаційних потоків забезпечить, по-перше, отримання інформації відповідного рівня цінності для забезпечення управлінських запитів; по-друге, інтеграцію між субординуючими (вертикальні зв'язки) та координуючими (горизонтальні зв'язки) рівнями.

Побудова комунікаційних зв'язків за запропонованим підходом дозволить врахувати часовий аспект формування інформації про стан об'єктів системи бухгалтерського обліку, орієнтованого на потреби

управління. Тобто інформаційна модель об'єкту управління починає формуватися не внаслідок здійсненого факту господарського життя, а виходячи із прогностного його стану, тобто відбувається реконструкція стану об'єкту обліку та управління, виходячи із певних передумов функціонування бізнес-одиниці як їх сукупності. Після чого інформація про дані об'єкти підлягає модифікації внаслідок набуття об'єктом нових властивостей під впливом фактів господарського життя, що відбуваються (рис. 2.17).

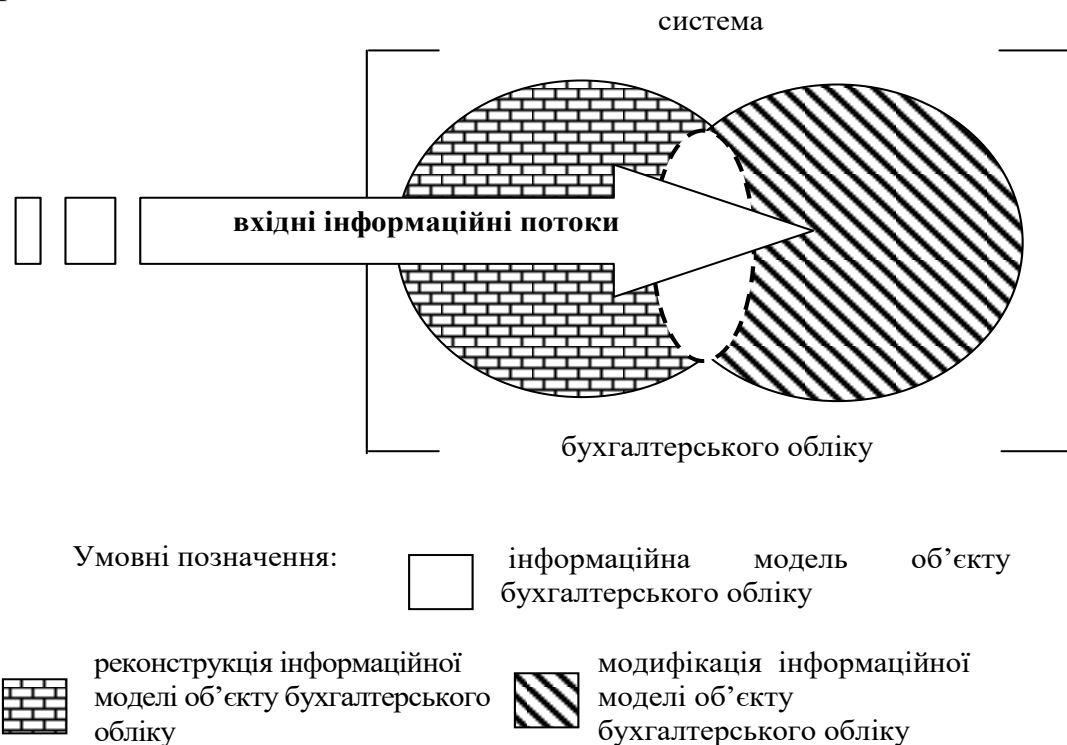


Рис. 2.17. Схема побудови динамічної інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку

Проаналізуємо комунікаційні процеси міжсистемного рівня.

Зв'язок СП \longleftrightarrow СБО орієнтований на реконструкцію інформаційної моделі об'єктів бухгалтерського обліку та управління через відображення в системі бухгалтерського обліку планового рівня показників, що відповідають загальній стратегії розвитку підприємства, спроектованій у системі його бюджетів. При цьому даний зв'язок є двобічним, що передбачає можливість реалізації гнучкого підходу до бюджетування як підсистеми планування під впливом вихідних інформаційних облікових потоків, зміст облікового повідомлення в яких утворений за результатами функціонування систем контролю та економічного аналізу.

Комунікаційний зв'язок СП \longrightarrow СБО та його реконструкційний

вплив на об'єкти бухгалтерського обліку та управління має обернене спрямування (двосторонній характер) СП ← СБО через відображення в системі бухгалтерського обліку результатів функціонування системи контролю та економічного аналізу в розрізі виявлених відхилень фактичного стану об'єктів від бюджетного (планового) рівня. Це призводить до модифікації інформаційної моделі об'єктів бухгалтерського обліку на величину виявлених відхилень, що є проміжним процесом відносно модифікацій, що здійснюються в системі планування. Так, причинно-наслідкові дії обумовлені комунікаційними зв'язками СП ↔ СБО ↔ СК та СП ↔ СБО ↔ СЕА міжсистемного рівня.

Вказані трьохсторонні зв'язки, пронизані організаційними комунікаціями облікового типу, передбачають після відображення в системі бухгалтерського обліку планового рівня показників, що характеризують стан об'єктів даної системи, виконання наступних дій в ході облікового відображення фактів господарського життя: на підставі первинних документів, що характеризують певну господарську операцію, встановлення її відповідності рівню, передбаченому у відповідному бюджеті бюджетної одиниці. Під відповідністю розуміється розгляд даної господарської операції як за економічними, так і за юридичними параметрами. В разі виявлення відхилень від бюджетного рівня, або ж встановлення іншої невідповідності за певною статтею бюджету відбувається спрямування облікового повідомлення в систему контролю та економічного аналізу для з'ясування причин даних відхилень, їх економічної обґрунтованості з відповідним блокуванням облікового відображення господарської операції на підставі даного первинного документу. Внаслідок вхідних інформаційних потоків відносно системи бухгалтерського обліку від систем контролю та економічного аналізу здійснюється відображення відповідних коригувань в обліковій системі та формування облікового повідомлення відносно системи планування чи скасування відповідних облікових процедур. Система планування за отриманим обліковим повідомленням приводить у відповідність показники бюджету до виявлених та економічно обґрунтованих коригувань з наступним спрямуванням інформації до системи бухгалтерського обліку для відповідного їх відображення.

Аналогічний за процедурним характером є зв'язок СК ↔ СБО ↔ СЕА та зв'язок СЕА ↔ СБО ↔ СП, що є ускладненою формою проходження організаційних комунікацій облікового типу порівняно із зв'язками СК ↔ СБО та СЕА ↔ СБО.

За даних зв'язків роль бухгалтера зводиться не лише до реєстрації фактів господарського життя, а й посилює виконання ним аналітичних функцій через коментування бухгалтерської звітності та динаміки показників,

закладеній в ній.

Проходження інформації через систему бухгалтерського обліку, яка є загальним каналом зв'язку, дозволяє мінімізувати викривлення інформації внаслідок забезпечення відповідності інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку її фактичному стану через модифікацію її реконструкційного стану. При цьому облікове повідомлення формується, виходячи із персоніфікованої цінності його змістовного наповнення для кожного суб'єкта запиту (рис. 2.18).

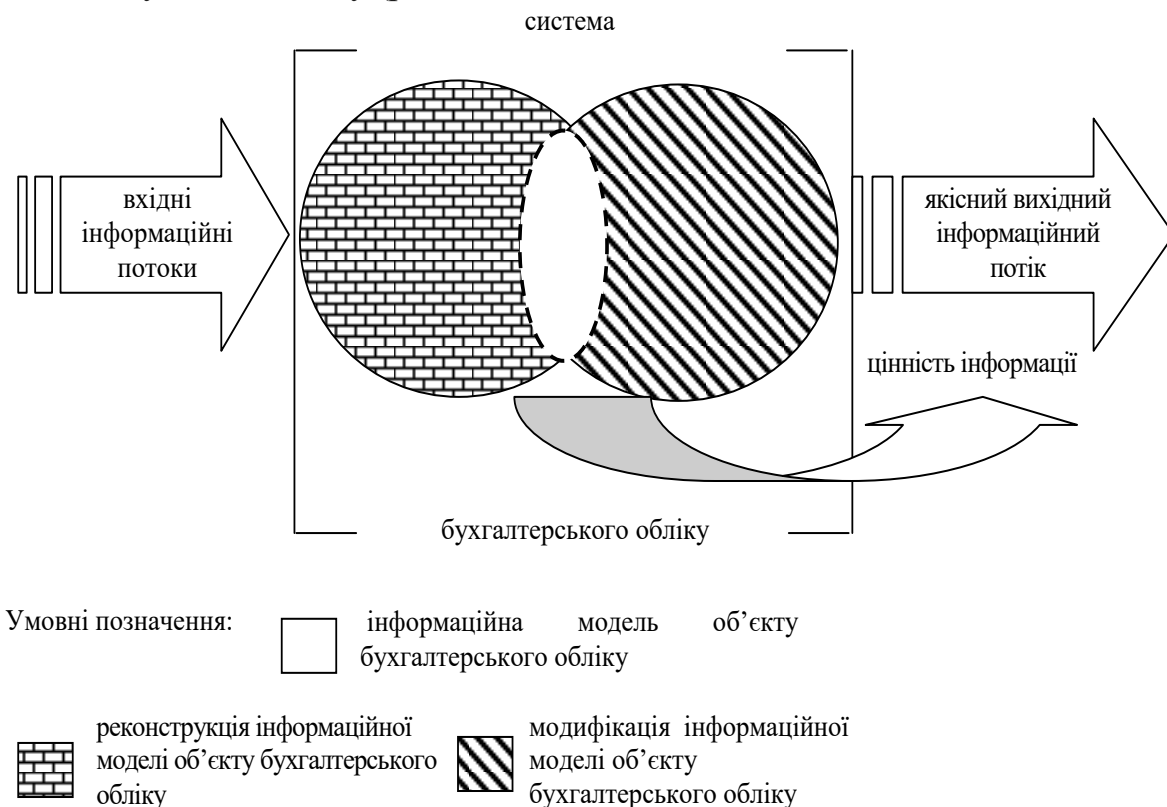


Рис. 2.18. Процес формування цінності облікового повідомлення

Модифікація реконструйованого стану інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку забезпечує якість вихідного інформаційного потоку з системи бухгалтерського обліку, однак не є гарантом прийняття ефективного управлінського рішення в силу дії суб'єктивних причин, носіями яких є суб'єкт здійснення. Проте, модель побудови облікових комунікаційних зв'язків за типом комунікаційної мережі «колесо» дозволяє формувати альтернативні стани об'єкту управління, виражаючи їх в інформаційному обліковому повідомленні через ідентифікацію його альтернативних станів внаслідок застосування облікових процедур стосовно нього. Це досягається виключно достатнім рівнем інформації як планового, контрольного, так і аналітичного рівня.

Структуру вхідних та вихідних облікових інформаційних потоків

міжсистемного характеру відносно системи бухгалтерського обліку відображено на рис. 2.19.

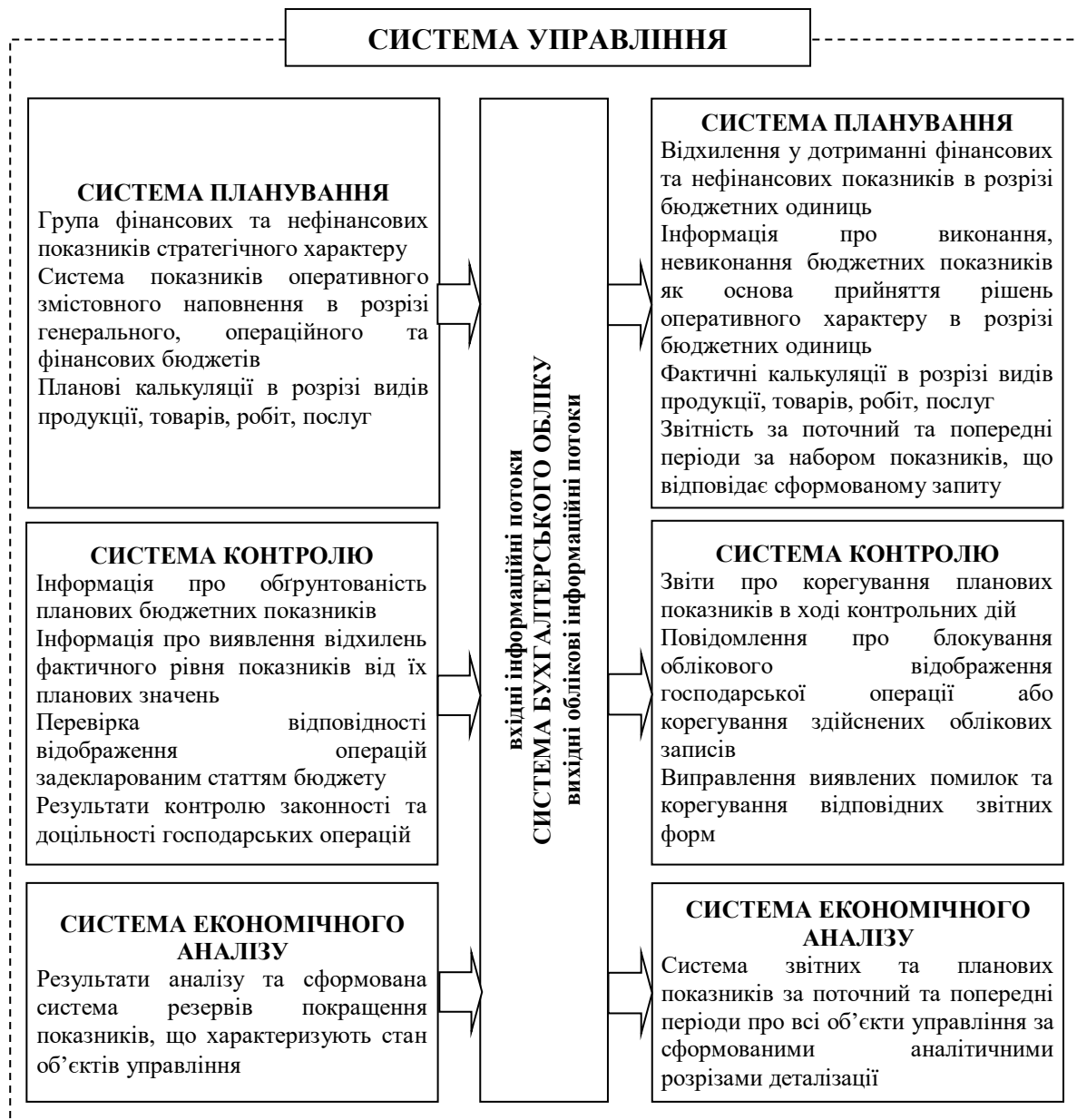


Рис. 2.19. Міжсистемний зріз вхідних та вихідних облікових інформаційних потоків

Ефективність організаційних комунікацій облікового типу залежить від впливу двох груп факторів: 1 група – організаційні фактори (тип організаційної структури суб'єкта господарювання, кількість ієрархічних рівнів, упорядкованість формальних і неформальних каналів зв'язку, рівень їх інформаційного перевантаження); 2 група – індивідуальні фактори (обумовлені рівнем кваліфікації суб'єктів, що виступають в якості

комутаторів та реципієнтів).

При цьому необхідно врахувати необхідність формування та формалізації каналів інформаційного обміну обліковою інформацією не лише в міжсистемному порядку (тобто з іншими підсистемами управління), а й у внутрішньосистемному (між складовими елементами облікової системи).

Дослідження спрямуємо в контексті обґрунтування організації комунікаційного процесу облікового типу на базі та виходячи із специфіки різних видів організаційних структур як фіксованих взаємозв'язків бізнес-одиниці. При цьому розгляд задекларованої проблеми спрямуємо з врахуванням необхідності інтеграції між організаційною, соціальною, виробничою, маркетинговою, фінансовою та кадровою структурами підприємства.

Структура підприємства описує стійкі комунікаційні зв'язки всередині підприємства та способи суб'єктної взаємодії. При цьому необхідно за допомогою облікової комунікації синхронізувати інформаційний потік, враховуючи діадні зв'язки (суб'єкт-суб'єкт) в розрізі симетричності та змістовного наповнення інформації, частоти зв'язку тощо.

Тип організаційної структури підприємства та бухгалтерської служби, зокрема, та її якісні параметри здійснюють суттєвий вплив на ефективність організаційних комунікацій облікового типу (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Залежність ефективності організаційних комунікацій облікового типу міжсистемного рівня від організаційної структури підприємства

Якісні характеристики організаційної структури підприємства	Форма організації бухгалтерського обліку	
	Інсорсинг	Аутсорсинг
<i>Розгалужена організаційна структура підприємства:</i>		
- значна кількість рівнів управління прямо пропорційно впливає на кількість управлінських команд	вимагає відповідного інформаційного забезпечення, що ускладнює процес облікових комунікацій	унеможливорює здійснення ефективних облікових комунікацій
	може вплинути на викривлення звітної інформації, що є вхідною до облікової системи	
- декомпозиція стратегічних та тактичних цілей підприємства між рівнями управління	ускладнення облікових комунікацій внаслідок необхідності приведення у відповідність облікового повідомлення загальному процесу цільового декомпозиціонування	
	забезпечує появу конфлікту цілей, що може позначатися на викривленні змісту вхідних інформаційних потоків в облікову систему, що призведе до викривлення вихідних потоків з неї	
<i>Спрощена організаційна структура підприємства</i>		
- мінімальна кількість рівнів управління	інформаційне перевантаження рівнів управління, які є каналами зв'язку	

Виокремлено вплив якісних параметрів організаційної структури на ефективність організаційних комунікацій облікового типу, що позначається двома векторною спрямованістю їх побудови (в напрямі спрощення або ускладнення), що в деяких аспектах унеможлиблює застосування аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи.

При формуванні прийому облікового повідомлення у міжсистемних комунікаціях необхідно враховувати правильність його інтерпретації відповідним суб'єктом, що, в цілому, позначається на ефективності даного процесу. При цьому слід дотримуватися як раціональності, так і регламентації в процесі передачі-прийняття облікових повідомлень, що проявляється у чіткій формалізації організаційних комунікацій облікового типу на всіх рівнях даного процесу. У внутрішньосистемній комунікації переважатиме регламентація обміну даними між елементами системи.

При розгляді зовнішніх інформаційних облікових потоків, які утворюють в цілому зовнішню комунікацію підприємства, необхідним є дослідження процесу формування нефінансової звітності як основного джерела інформації про вартість підприємства для зовнішніх відносно суб'єкта господарювання інститутів. При цьому комунікація в даному контексті відіграє одну з визначальних ролей. Так, у більшості моделей управління соціальною відповідальністю компаній акцент здійснено саме на комунікаціях як каналах розповсюдження інформації про соціальний та економічний капітали підприємства. Прикладом може слугувати модель управління соціальною відповідальною діяльністю іспанської телекомунікаційної компанії Telefonica, у якій визначено п'ять етапів: 1) внутрішня діагностика – самодіагностика усіх можливих нефінансових ризиків діяльності компанії; 2) зовнішня діагностика – залучення груп впливу до аналізу; 3) затвердження та впровадження проектів та програм; 4) поступ – досягнення визначених віх у впровадженні проекту; 5) комунікація²⁹⁰.

Задля формалізації комунікаційних зв'язків облікової системи, враховуючи ієрархічність їх виникнення, здійснимо морфологічний аналіз. Морфологічний аналіз дозволить ідентифікувати множину облікових комунікаційних зв'язків, структурувати маршрути проходження облікових повідомлень в межах їх реалізації на основі одержаних моделей морфологічної множини маршрутів облікового повідомлення рівня

²⁹⁰ Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К. – 2010. – 81 с. – С. 6.

ідентифікації та моделей морфологічної множини маршрутів облікового повідомлення рівня специфікації. Це, в свою чергу, дозволить сформуванню оптимальний маршрут проходження облікового повідомлення в межах ідентифікованого комунікаційного зв'язку.

В контексті формалізації комунікаційних зв'язків завданням дослідження із застосуванням морфологічного аналізу є формування системи управління організаційними комунікаціями облікового типу на основі ідентифікації внутрішньосистемних, міжсистемних та зв'язків із зовнішнім середовищем, прописування маршруту проходження облікового повідомлення. При цьому за допомогою морфологічного аналізу буде вирішено завдання щодо ідентифікації змістовного наповнення облікового повідомлення та напрям його проходження за визначеним каналом зв'язку та вплив групи факторів на даний процес.

Першочергово ідентифікуємо фактори впливу на формування змісту облікового повідомлення та управління обліковими комунікаціями в цілому (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Фактори управління обліковими комунікаціями

№ з/п	Фактори впливу на процес облікової комунікації	Розшифровка впливу
1	Відношення реципієнта до суб'єкта господарювання	Реципієнти відносно суб'єкта господарювання можуть бути як внутрішніми, так і зовнішніми, що впливає на рівень доступу кожного з них до інформації, що є об'єктом комунікаційної взаємодії
2	Посадові обов'язки та статус реципієнта	Зміст облікового повідомлення формується із рівня доступу реципієнта до інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку, враховуючи прописаний рівень доступу до неї, виходячи із його посадових функціональних обов'язків
3	Стиль управління	Керованість напрямом та потоком облікової інформації
4	Організаційна структура підприємства	Прописує взаємодію структурних одиниць підприємства, в т.ч. в процесі облікових комунікацій
5	Структура запиту	Формує структуру облікового повідомлення

Факторів впливу на процес облікової комунікації досить значна кількість. У зв'язку з цим проаналізуємо їх з позиції керованості з боку суб'єкта господарювання, природи виникнення, ступеня впливу на комунікаційний процес та мінливості факторів впливу в часі (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Характеристика факторів впливу на процес облікової комунікації

Характеристика факторів	Фактори впливу на процес облікової комунікації				
	Відношення реципієнта до суб'єкта господарювання	Посадові обов'язки та статус реципієнта	Стиль управління	Організаційна структура підприємства	Структура запиту
Керованість з боку суб'єкта господарювання:					
- керовані з боку суб'єкта господарювання	+	+	+	+	+
- некеровані з боку суб'єкта господарювання					+
Природа виникнення:					
- фактори зовнішнього середовища відносно системи управління підприємства, що здійснюють вплив на процес облікової комунікації	+				+
- фактори внутрішнього середовища відносно системи управління підприємства, що здійснюють вплив на процес облікової комунікації	+	+	+	+	+
Ступінь впливу на комунікаційний процес:					
- прямий вплив	+	+		+	+
- опосередкований вплив			+		
Мінливість фактору впливу:					
- мінливість фактору впливу в часі	+	+			+
- сталість фактору впливу в часі			+	+	

Аналіз факторів впливу на процес облікової комунікації з позиції ідентифікованих параметрів є основою для управління комунікаційними зв'язками між системою бухгалтерського обліку та реципієнтами.

Формалізацію комунікаційних зв'язків облікової системи різного ієрархічного рівня як основи забезпечення процесу облікової комунікації здійснено за допомогою морфологічного аналізу, що ґрунтується на системному підході до їх проектування, та передбачає опис маршруту проходження облікового повідомлення, враховуючи їх дуалістичну природу (взаємодію комунікатора та реципієнта) (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Морфологічна матриця формалізації облікових комунікаційних зв'язків
різного ієрархічного рівня**

<i>Комунікаційний зв'язок</i>	<i>Комунікатор</i>	
	<i>Маршрут проходження облікового повідомлення</i>	<i>Зміст облікового повідомлення</i>
	<i>Внутрішньосистемний рівень</i>	
<i>Реципієнт</i>		
Система бухгалтерського обліку	ІРЦвс, ІРЦ зс, СП, СБ, ЗС, СК, СЕА – СБО	ПД, ЗЗ
<i>Реципієнт</i>	Система фінансового обліку (СФО)	Зв'язок умовний, оскільки відстоюється позиція про єдність бухгалтерського обліку. Дану систему доцільно сегментувати за напрямками інформаційних потоків з попередньою адаптацією інформації у відповідності до ієрархії, інтровертності та екстравертності суб'єктів, що здійснюють запит на інформацію як продукт даної системи
Система управлінського обліку (СУО)	СФО – СУО	ПД, ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, ОІВх, ОІст
Система податкового обліку	СФО – СПО	ПД, ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, ОІВх, ОІст
<i>Реципієнт</i>	Система управлінського обліку (СУО)	
Система фінансового обліку	СУО – СФО	Зв'язок умовний (див. попереднє пояснення)
Система податкового обліку	СУО – СПО	
<i>Реципієнт</i>	Система податкового обліку (СПО)	
Система фінансового обліку	СПО – СФО	Зв'язок умовний (див. попереднє пояснення)
Система управлінського обліку	СПО – СУО	
	<i>Міжсистемний рівень</i>	
<i>Реципієнт</i>	Система бухгалтерського обліку (СБО)	
Система планування (СП)	СБО – СБ – СП СБО – СК – СБО – СБ – СП СБО – СК – СБО – СЕА – СБО – СБ – СП	ОІст, ОІВх, ОІан, ОІАф, ОІСф, БЗ
Система бюджетування (СБ)	СБО – СК – СБО – СБ СБО – СК – СБО – СЕА – СБО – СБ	
Система контролю (СК)	СБО – СК	ПД, ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, БЗ
Система економічного аналізу (СЕА)	СБО – СК – СБО – СЕА	ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, ОІВх, ОІст, БЗ
	<i>Зовнішній рівень</i>	
<i>Реципієнт</i>	Система бухгалтерського обліку (СБО)	
Система бухгалтерського обліку	ІРЦвс, ІРЦ зс – СБО	ПД, ЗЗ

Продовження табл. 2.13

1	2	3
Власники ІРЦ(В)вс	СБО – ІРЦ(В)вс	БЗ
Менеджери підприємства ІРЦ(М)вс	СБО – ІРЦ(М)вс	БЗпі
Інші працівники суб'єкта господарювання ІРЦ(ІП)вс	СБО – ІРЦ(ІП)вс	БЗпі
Держава в особі державних органів різного ієрархічного рівня ІРЦ(Д)зс	СБО – ІРЦ(Д)зс	БЗ (Ф, П, Ст, С)
Інвестори ІРЦ(І)зс	СБО – ІРЦ(І)зс	БЗ (Ф), ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Контрагенти ІРЦ(К)зс	СБО – ІРЦ(К)зс	ПД, БЗ(Ф)
Місцева громада ІРЦ(МГ)зс	СБО – ІРЦ(МГ)зс	БЗ (Ф, П, Ст), ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Суспільні інститути ІРЦ(СІ)зс	СБО – ІРЦ(СІ)зс	БЗ (Ф, С), ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Інші суб'єкти запиту ІРЦ(ІС)зс	СБО – ІРЦ(ІС)зс	ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства

Примітка: СП – система планування, ЗС – зовнішнє середовище, СФО – система фінансового обліку, СУО – система управлінського обліку, СПО – система податкового обліку, СБО – система бухгалтерського обліку, ІРЦвс, ІРЦзс – інформація від суб'єктів-реципієнтів внутрішнього та зовнішнього середовища, ПД – первинні документи, ЗВ – звітні форми, ОІАпл, ф – облікова інформація за аналітичними розрізами планового або фактичного рівня, ОІСпл, ф – облікова інформація синтетична планового або фактичного рівня, ОІСт – облікова інформація статистичного характеру, ОІВх – облікова інформація про відхилення, ОІан – облікова інформація аналітичного характеру, БЗ (Ф, П, В, Ст, С)пі – бухгалтерська звітність (фінансова, податкова, внутрішня, статистична, соціальна) рівень доступу згідно посадових інструкцій, ЗЗ – звітність запиту

При цьому маршрут та зміст облікового повідомлення є альтернативами, які слід розглядати у взаємозв'язку із факторами впливу на процес облікової комунікації, для обрання оптимального маршруту проходження облікового повідомлення із необхідним змістовним наповненням, структура якого є збалансуванням запиту реципієнтів внутрішнього та зовнішнього середовища та економічної безпеки суб'єкта господарювання в розрізі її інформаційної складової.

Запропонована матриця формалізації облікових комунікаційних зв'язків дозволяє структурувати взаємодію комунікатора та реципієнта (оскільки система бухгалтерського обліку може виступати в ролі одного з них) через опис маршруту проходження облікового повідомлення, з врахуванням альтернативних варіантів його змістовного наповнення,

враховуючи динамічність інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку, інформація про який є предметом комунікаційного обміну.

Незалежно від ступеня формалізації облікових комунікаційних зв'язків досить гострою є проблема сприйняття та інтерпретації облікового інформаційного повідомлення, усунення якої позначається на ефективності внутрішньосистемної, міжсистемної та зовнішньої комунікації та ефективності функціонування системи управління в цілому. Облікове повідомлення на шляху від комунікатора до реципієнта проходить через комунікаційні бар'єри, що здійснюють вплив на інтерпретацію його змістовного наповнення. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність здійснення їх систематизації та формування системи заходів щодо їх подолання.

При усуненні шумів та комунікаційних бар'єрів в комунікаційному процесі необхідно враховувати той факт, що принципової різниці між шумом та інформацією немає. Те, що для одного інформуємого є інформацією, для іншого є шумом, тобто непотрібними, некорисними даними. «... Шум, – пише У. Росс Ешбі, – за сутністю не відрізняється від будь-якої іншої форми різноманіття»²⁹¹.

Шарков Ф.І. виділяє наступні види комунікаційних бар'єрів: технічні перешкоди – джерелом таких перешкод є сам канал комунікації; психологічні – бар'єри, пов'язані із взаємовідносинами між комунікаторами, їх ставленням до каналу інформації, змісту і форми повідомлення; психофізіологічні перешкоди, що виникають через особливості сприйняття людини, здатності людини до запам'ятовування та переробки інформації; соціальні – виражаються в приналежності комунікаторів до різних соціальних груп, що обумовлено соціальними нормами, заборонами, обмеженнями в отриманні інформації; культурно-національні причини – різниця в традиціях, нормах, цінностях, оцінці різних форм комунікації, реакція на отриману інформацію²⁹². Мелон Д. (Mallon D.) вважає, що на зниження ефективності комунікацій впливають наступні бар'єри: мовні (незнання мови, недостатній словарний запас, неправильна вимова), фізичні (шум, значна відстань, фізичні вади), психологічні (ментальні особливості, емоції, пасивність, неповага), системні (відсутність відповіді, неправильне трактування, змішування сигналу (вербального та невербального), неправильний вибір комунікаційних каналів, передача занадто великого обсягу інформації), культурні (недостатня обізнаність, упередженість, конкуруючі цінності), організаційні (організаційна

²⁹¹ Афанасьев В.Г. Социальная информация и управление обществом / В.Г. Афанасьев. – М.: Политиздат, 1975. – 408 с. – С. 196.

²⁹² Шарков Ф.И. Основы теории коммуникации / И.Ф. Шарков. – Дашков и Ко, 2009. – 592 с. – С. 68.

структура, відсутність лідера)²⁹³. Викривлення повідомлення, інформаційне перенавантаження, незадовільну структуру підприємства, в якості бар'єрів ефективної комунікації розглядають М. Мескон, М. Альберт та Ф. Хедоурі²⁹⁴.

Доцільно виділяти організаційні, технічні та суб'єктні комунікаційні бар'єри, виходячи із рівня облікових комунікацій (внутрішньосистемні, міжсистемні та зовнішні комунікації). При цьому під технічними бар'єрами слід розуміти викривлення облікового інформаційного сигналу через певні технічні параметри функціонування системи, що здійснює вплив на повідомлення, що передається, в цілому. Суб'єктні комунікаційні бар'єри утворюються в комунікаційному процесі та залежать від індивідуальних особливостей суб'єктів даного процесу через дію психофізіологічних та соціокультурних факторів впливу на сприйняття облікового інформаційного сигналу та інтерпретацію його змістовного наповнення.

Організаційні комунікаційні бар'єри обумовлені впливом групи факторів, що спричинені як типом організаційної структури, типом комунікаційної мережі підприємства, так і іншими організаційними параметрами впливу, що властиві підприємству в цілому як соціотехнічній системі²⁹⁵.

Систематизація комунікаційних бар'єрів якості облікового інформаційного сигналу та напрями їх подолання наведено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Комунікаційні бар'єри якості облікових інформаційних сигналів

№ з/п	Комунікаційні бар'єри якості облікового інформаційного сигналу	Напрями подолання негативного впливу
1	2	3
1. Внутрішньосистемний рівень		
1	Організаційні комунікаційні бар'єри:	
1.1	Методологічний бар'єр	Наближення методології бухгалтерського обліку до податкової системи країни
1.2	Термінологічні бар'єри	Усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату, що використовується різними підсистемами управління та суб'єктами генерування та запиту облікової інформації
2	Технічні комунікаційні бар'єри:	
2.1	Бар'єр, обумовлений вибором техніки зв'язку	Допуск кваліфікованих працівників до роботи з технічними засобами зв'язку

²⁹³ Mallon D. Borderless Business Communication: GlobalEnglish Supports Effective Global Communication / D. Mallone // Research Bulletin. – 2011. – pp. 1-20. – P. 7.

²⁹⁴ М. Мескон Основы менеджмента / М. Менсон, М. Альберт, Ф. Хедоурі; [перев. с англ. Л.И. Евенко]. – Москва: Изд-во: «Дело», 1997. – 493 с. – С. 130-131.

²⁹⁵ Термін «соціотехнічна система» запропонований співробітниками Тавістського інституту людських відносин (Tavistock institute of human Relations). Даний термін характеризує підприємство як симбіоз соціальних потреб працівників, так і технічних параметрів, що в сукупності забезпечують ефективність діяльності.

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.14

1	2	3
2.2	Бар'єр, обумовлений використанням техніки зв'язку	Використання техніки зв'язку, що адекватне обліковому повідомленню, що передається
3	Суб'єктні комунікаційні бар'єри:	
3.1	Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру	Розробка системи заходів, спрямована на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через сформовану систему посадових інструкцій
2. Міжсистемний рівень		
1	Організаційні комунікаційні бар'єри:	
1.1	Суперечності між цілями центрів відповідальності	Формалізація облікових каналів зв'язку та їх розширення
1.2	Відсутність системних інформаційних зв'язків облікової системи з іншими підсистемами управління різного ієрархічного рівня та іншими структурними елементами системи менеджменту	Формування розгалуженої комунікаційної мережі та формалізація облікових каналів зв'язку
1.3	Нестача формальних каналів зв'язку	Формування розгалуженої комунікаційної мережі як основи уникнення перевантаження ідентифікованих каналів зв'язку
1.4	Вибір неефективного типу організації комунікаційних мереж між обліковою системою з іншими підсистемами управління та невідповідність комунікаційної мережі цілям та завданням підприємства та його структурних підрозділів	Побудова облікових комунікацій за типом організації комунікаційної мережі «колесо» та адаптація організаційної структури підприємства з даним типом комунікаційної мережі
1.5	Неконгруентність (невідповідність) формальних та неформальних інформаційних сигналів	Формування розгалуженої комунікаційної мережі облікового типу
1.6	Неконвенційність сприйняття облікового повідомлення	Розробка системи заходів з: 1) усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату шляхом уточнення економічних понять, приведення їх у систему; 2) уніфікації та стандартизації економічної, технічної та іншої термінології, скорочень, кодів, понять, символів; 3) з подолання проблем методологічного характеру тощо
1.7	Неправильне змістовне наповнення та оформлення облікового повідомлення	Представлення релевантної інформації із загального масиву даних
1.8	Інформаційне перевантаження в розрізі працівників, центрів відповідальності	Формування розгалуженої комунікаційної мережі облікового типу, виходячи із інформаційного навантаження на них
2.	Технічні комунікаційні бар'єри:	
2.1	Бар'єр, обумовлений вибором техніки зв'язку	Допуск кваліфікованих працівників до роботи з технічними засобами зв'язку
2.2	Бар'єр, обумовлений використанням техніки зв'язку	Використання техніки зв'язку, що адекватне обліковому повідомленню, що передається

Розділ 2. Обліково-інформаційне забезпечення запитів груп заінтересованих осіб: проблеми здійснення

Продовження табл. 2.14

1	2	3
3	Суб'єктні комунікаційні бар'єри:	
3.1	Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру	Розробка системи заходів, спрямована на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через сформовану систему посадових інструкцій
3.2	Семантичний бар'єр	Розробка системи заходів з усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату
3.3	Викривлення змісту інформаційного повідомлення та невідповідність реальній ситуації	Синхронізація інформаційних облікових потоків за типом організації комунікаційної мережі «колесо» та з врахуванням їх видового поділу
3.4	Освітні та кваліфікаційні бар'єри	Навчання персоналу підприємства та системне підвищення рівня їх кваліфікації, удосконалення форм внутрішньої звітності шляхом спрощення форми сприйняття, уніфікації
3. Зовнішній рівень		
1	Організаційні комунікаційні бар'єри:	
1.1	Неправильне змістовне наповнення та оформлення облікового повідомлення	Представлення релевантної інформації із загального масиву даних враховуючи рівень її конфіденційності та можливий рівень доступу суб'єкта-запиту
2	Технічні комунікаційні бар'єри:	
2.1	Бар'єр, обумовлений вибором техніки зв'язку	Допуск кваліфікованих працівників до роботи з технічними засобами зв'язку з дотримання заходів інформаційної безпеки, розроблених на підприємстві
2.2	Бар'єр, обумовлений використанням техніки зв'язку	Використання техніки зв'язку, що адекватне обліковому повідомленню, що передається
3	Суб'єктні комунікаційні бар'єри:	
3.1	Бар'єри між суб'єктами комунікаційного процесу особистого характеру	Розробка системи заходів, спрямована на їх подолання шляхом врегулювання взаємовідносин між ними через формування та подання нефінансової звітності
3.2	Семантичний бар'єр	Розробка системи заходів з усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату
3.3	Викривлення змісту інформаційного повідомлення та невідповідність реальній ситуації	Дотримання принципів організації та ведення бухгалтерського обліку як основи усунення облікової асиметрії
3.4	Різний статус суб'єктів-запиту та різна можливість впливу на суб'єкта господарювання	Формування позитивного іміджу підприємства через структурування системи показників, представлених у нефінансовій звітності суб'єкта господарювання як форми підвищення рівня довіри до підприємства
3.5	Освітні та кваліфікаційні бар'єри	Надання повідомлення у формі адекватній до рівня освіти та можливостей сприйняття інформації, закладеного в ньому, реципієнтом виходячи із рівня його освіти та кваліфікації, уніфікація первинних бухгалтерських документів

Запропонована класифікація комунікаційних бар'єрів якості облікових інформаційних сигналів та виокремлені напрями подолання їх негативного впливу є основою забезпечення ефективності облікових комунікацій та інформатизації суб'єктів запиту на належному рівні.

2.3. Стандартизація процедури формування та функціонування бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи: адаптаційний підхід до сучасних умов господарювання

Функціонування підприємства в конкурентному середовищі зумовлює необхідність використання системного підходу до його інформаційної безпеки. Враховуючи те, що однією із систем генерації інформаційного продукту на підприємстві є система бухгалтерського обліку, в рамках забезпечення інформаційної безпеки бізнес-одиниці в цілому до даної системи повинен застосовуватися комплекс процедур щодо захисту від несанкціонованого доступу до інформації, що надходить в облікову систему, створюється в її межах та передається з неї; захисту від модифікації змісту облікової інформації як продукту даної системи у обліковому повідомленні та уникнення затримок при її (його) передачі в ході комунікаційного обміну. Результатом змін у середовищі функціонування вітчизняних підприємств є необхідність появи облікової комунікаційної політики як інструменту стандартизації та координування комунікаційного процесу та забезпечення інформаційної безпеки в частині облікової інформації. Формування облікової комунікаційної політики підприємства є доцільним із використанням змішаного підходу (централізовано-децентралізованого) до організації бухгалтерського обліку, враховуючи специфічні фактори впливу на процес облікової комунікації, що притаманні певній бізнес-одиниці.

При цьому регулювання обліковими комунікаціями повинно бути спрямоване на задоволення як комунікаційних потреб підприємства в цілому, так і персоніфікованих суб'єктів запиту. Облікова комунікаційна політика підприємства забезпечує регламентацію процесу управління елементами облікової комунікаційної мережі, виходячи із формалізованих комунікаційних зв'язків.

Необхідність розробки облікової комунікаційної політики підприємства зумовлює вирішення групи концептуальних проблем. Зокрема, ідентифікації сутності, змісту облікової комунікаційної політики, значення даної політики як для мікро-, так і макрорівня в частині інформаційного забезпечення запитів відповідних суб'єктів та уникнення асиметрії інформації, а також для забезпечення економічної безпеки підприємства в частині інформаційної складової.

Окреслені проблемні питання будуть вирішені із застосуванням

загальнонаукових методів пізнання, зокрема, аналізу та синтезу, історичного методу, методів порівняння та моделювання.

Комунікаційна облікова політика в системі бухгалтерського нормативного регулювання, зокрема, та системи нормативного регулювання в цілому має дуалістичний зміст, виступаючи як елементом централізованого регулювання комунікаційної взаємодії підприємства із інститутами зовнішнього середовища, так і засобом децентралізації комунікаційних зв'язків підприємства.

Базою розробки комунікаційної облікової політики підприємства є нормативні акти України вищих ієрархічних рівнів відносно суб'єктного рівня (тобто нормативних актів, що розробляються безпосередньо на підприємстві та носять нормативний характер).

Виходячи із дуалістичного регламентаційного характеру комунікаційної облікової політики доцільним є закріплення базових положень у відповідному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку «Комунікаційна облікова політика» та формування варіативної складової, яка не суперечить задекларованим нормам даного положення безпосередньо у внутрішньофірмовому стандарті щодо комунікаційної облікової політики підприємства.

Дані нормативні документи забезпечать чітку регламентацію комунікаційної взаємодії підприємства, при якій системі бухгалтерського обліку відводиться роль як комутатора, так і реципієнта, чітке санкціонування доступу різних груп користувачів до облікових даних, дотримання принципів комунікаційного процесу як основи уникнення модифікації, викривленого розкриття та затримки передачі облікового повідомлення на запит реципієнта.

Предмет даного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Комунікаційна облікова політика» розкриває процедурну сторону формування та затвердження комунікаційної облікової політики. Формування комунікаційної облікової політики описує етапність побудови організаційних комунікацій облікового типу підприємством, а також описує процедуру погодження та внесення змін до сформованих положень підприємством. Зміст вищезгаданого положення (стандарту) є нормативною частиною, а наповнення варіативної частини комунікаційної політики підприємства залежить від специфіки суб'єкта господарювання.

Доцільність нормативного закріплення процедури формування та затвердження комунікаційної облікової політики на державному рівні є необхідною базою для уникнення негативних проявів асиметрії облікової інформації та «інформаційного голоду» заінтересованих груп осіб,

враховуючи їх статус до можливого одержання даних, що становлять комерційну таємницю.

Виокремлення в нормативному регулюванні Положення про комунікаційну облікову політику як на макро-, так і мікрорівнях повинно підпорядковуватися загальній стратегії уряду відносно розвитку бухгалтерського обліку.

Дворівневе прописування комунікаційної облікової політики забезпечить виконання завдань бухгалтерського обліку, зокрема, щодо інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру економічними агентами і, що важливо, усунення асиметрії облікової інформації (мікро- та макрорівень) та інформаційне забезпечення розрахунку макропоказників (рис. 2.20).

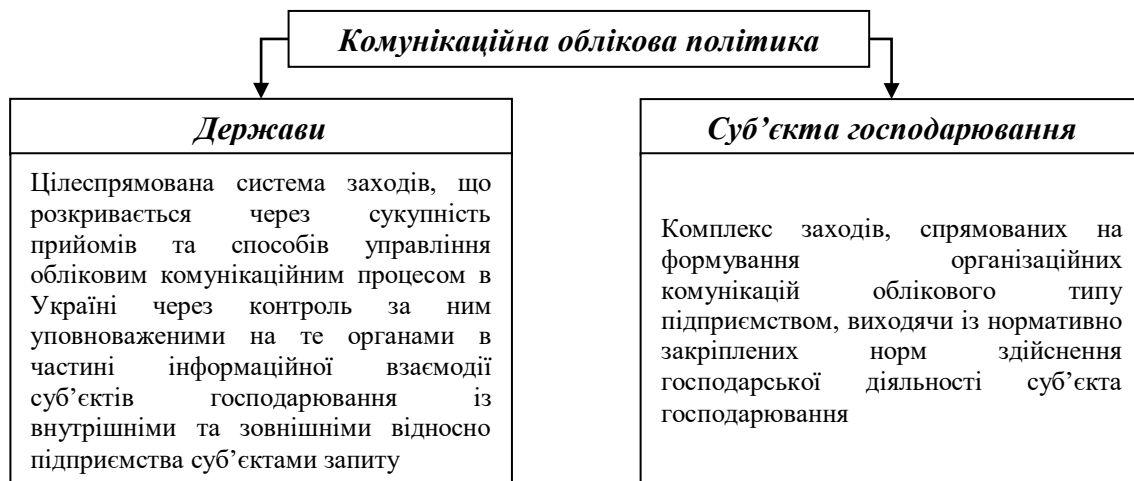


Рис. 2.20. Дуалістична природа комунікаційної облікової політики

Вважаємо, що сутність комунікаційної облікової політики на макрорівні полягає у її розгляді як цілеспрямованої системи заходів (сукупність прийомів та способів) з управління обліковим комунікаційним процесом в Україні через контроль за ним уповноваженими на те органами в частині інформаційної взаємодії суб'єктів господарювання із зовнішніми відносно підприємства суб'єктами запиту. Метою комунікаційної облікової політики на загальнодержавному рівні є активізація комунікаційних процесів економічних агентів.

Комунікаційна облікова політика спрямована на вирішення блоку завдань мікро- та макрорівневого значення як основи подолання антагоністичних інформаційних інтересів учасників комунікаційної взаємодії (рис. 2.21).

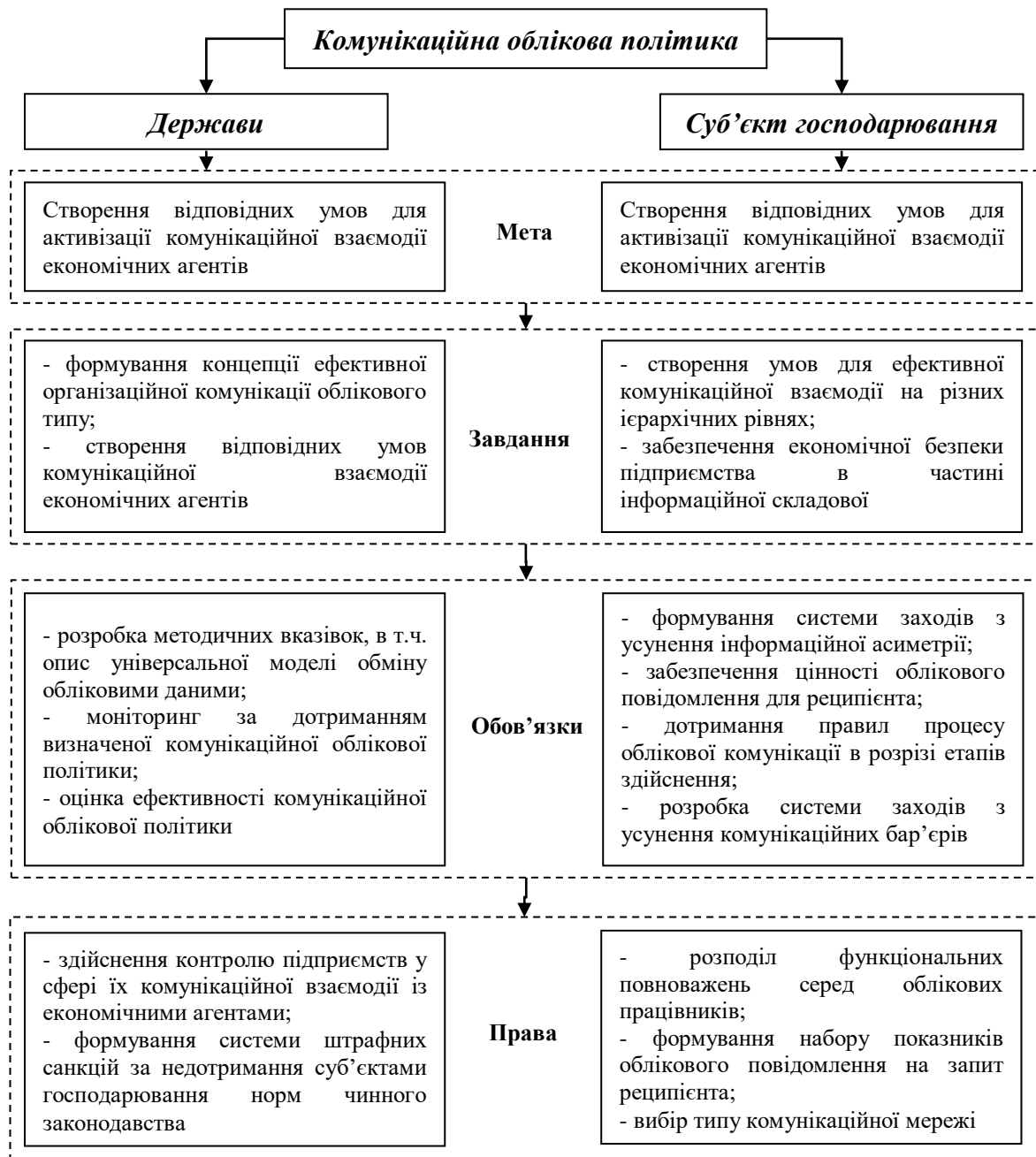


Рис. 2.21. Модель комунікаційної облікової політики у сучасних економіко-соціальних умовах господарювання

Метою комунікаційної облікової політики на макрорівні є створення відповідних умов для активізації комунікаційної взаємодії економічних агентів. Завдання, що повинна виконувати комунікаційна облікова політика на макрорівні у сучасних економіко-соціальних умовах господарювання, наступні: 1) формування концепції ефективної організаційної комунікації облікового типу; 2) створення відповідних умов комунікаційної взаємодії економічних агентів.

На основі мети та сформованих завдань комунікаційної облікової політики визначено обов'язки, що покладаються на державу, та права при її реалізації.

При реалізації комунікаційної облікової політики на державу покладаються наступні обов'язки:

1. Розробка методичних вказівок, в т.ч. опис універсальної моделі обміну обліковими даними. Дане завдання реалізується шляхом розробки пакету нормативних актів та документів методичного характеру, які б описували принципи та правила комунікаційного облікового процесу, опис моделі облікової комунікаційної взаємодії; напрями розкриття інформації щодо комунікаційної облікової політики суб'єкта господарювання.

2. Моніторинг за дотриманням визначеної комунікаційної облікової політики. Даний обов'язок спрямований на постійний контроль за дотриманням комунікаційної облікової політики підприємством в частині обов'язкових та варіативних положень як основи повного та оперативного забезпечення інформаційних запитів реципієнтів, подолання антагоністичних інтересів економічних агентів, які є суб'єктами комунікаційної взаємодії, через усунення асиметрії облікової інформації, базуючись на забезпечення її цінності при формуванні облікового повідомлення.

3. Оцінка ефективності комунікаційної облікової політики. На основі реалізації контрольних процедур відносно суб'єкта господарювання з приводу дотримання ним закріпленої комунікаційної облікової політики здійснюється її оцінка та визначається ефективність загальнодержавної політики, що може виражатися через перелік параметричних показників та експертних оцінок:

- вчасність подання облікового повідомлення у формі відповідних форм бухгалтерської звітності;
- інформаційна задоволеність реципієнтів;
- підвищення достовірності обчислення макроекономічних показників на підставі облікової інформації та ін.

Держава має наступні права при реалізації комунікаційної облікової політики на загальнодержавному рівні:

1. Здійснення контролю підприємств у сфері їх комунікаційної взаємодії із економічними агентами. Державний контроль орієнтований на дотримання прав суб'єктів комунікаційної взаємодії та мінімізацію інформаційної асиметрії.

2. Формування системи штрафних санкцій за недотримання суб'єктами господарювання норм чинного законодавства. Розробка системи штрафних санкцій за уникнення від надання або надання викривленого облікового повідомлення на запит реципієнта, що сформований відповідно до норм чинного законодавства.

У зв'язку з цим комунікаційну облікову політику на макрорівні можна ідентифікувати як інструмент інформаційного захисту економічних агентів, які є суб'єктами комунікаційної взаємодії, що поживляє процес усунення інформаційної асиметрії.

Комунікаційна облікова політика, задекларована на загальнодержавному рівні, носить обов'язковий характер, а суб'єкт господарювання може обирати різні підходи до організації комунікаційного процесу облікового типу із сукупності запропонованих, базуючись на виділених принципах моделі облікової комунікаційної взаємодії.

Виходячи із новизни комунікаційної облікової політики необхідним є формування теоретичних та практичних засад її формування, напрями розкриття положень, задекларованих в ній, порядок її модифікації, шляхом внесення змін суб'єктом господарювання.

Зупинимося на структурі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Комунікаційна облікова політика» (додаток 2.1).

Структура даного Положення (стандарту) розкриває загальні положення, процедуру формування комунікаційної облікової політики та порядок розкриття інформації щодо неї.

Процедура формування комунікаційної облікової політики ґрунтується на описі універсальної моделі обміну обліковими даними, що є основою для комунікаційної взаємодії реципієнта та комутатора, з дотримання вимог інших нормативних актів.

Модель облікової комунікаційної взаємодії є шестирівневою.

1. Перший рівень первинний. Він передбачає прийом даних, зафіксованих в первинних документах, що надходять від контрагентів зовнішнього середовища та суб'єктів внутрішнього середовища. З даного рівня можлива передача вхідних даних без їх обробки, тобто без застосування елементів методу бухгалтерського обліку відносно вхідних даних.

На даному рівні можуть формуватися запити від системи бухгалтерського обліку до рівнів представлення вхідних даних щодо уточнення, дублювання та якості вхідної в систему інформації. На даному рівні система бухгалтерського обліку відповідає не лише за генерування облікової інформації, а й за передачу службової інформації планового, контрольного та аналітичного характеру.

2. Рівень кодування передбачає обробку даних та представлення їх у формі облікового повідомлення, що сформоване на запит відповідного реципієнта. При цьому обирається оптимальний набір показників, який позбавляє від надання зайвої, нерелевантної інформації, яка перетворюється на шум для суб'єкта запиту.

На даному рівні також здійснюється переспрямування запиту

реципієнта іншій підсистемі управління за умови, що система бухгалтерського обліку не може сформулювати облікове повідомлення на сформований запит.

Враховуючи те, що найбільш оптимальним є організація комунікаційної мережі за типом «колесо», на даному рівні здійснюється зміна вхідного формату планових, контрольних та аналітичних даних у потрібну форму, що дозволяє надавати трансформовані дані у потрібній формі облікового повідомлення, а також структурування вхідних даних для наступного їх кодування.

За допомогою подвійного запису відбувається шифрування частини вхідної інформації із використанням відповідних рахунків синтетичного та аналітичного обліку.

3. Сеансовий рівень. На даному рівні здійснюється персоніфікація права на передачу та одержання облікового повідомлення із відповідним змістовним наповненням.

4. Маршрутний рівень передбачає вибір оптимального маршруту проходження облікового повідомлення між системою бухгалтерського обліку, яка є комутатором, та реципієнтом. При цьому враховується завантаженість каналів, формалізація зв'язків обміну.

5. Транспортний рівень відповідає за достовірність передачі облікового повідомлення реципієнту, повноту висвітлення інформації згідно сформованого запиту та уникнення дублювання інформації з різних підсистем управління. За умови недержання облікового повідомлення реципієнтом відбувається його повторна передача. Здійснюється зворотний зв'язок, що свідчить про прийнятність змісту облікового повідомлення або незадоволеність суб'єкта запиту.

6. Рівень перекодування. На даному рівні здійснюється змістове перекодування облікового повідомлення із врахуванням зауважень реципієнта та враховуючи ідентифікований рівень доступу до облікової інформації, визначений на сеансовому рівні, або відмова у представленні облікової інформації за умови, що вона містить компонент комерційної таємниці та не підлягає розголошенню даному суб'єкту запиту.

Вважаємо, що під комунікаційною обліковою політикою на мікрорівні слід розуміти комплекс заходів, спрямованих на формування організаційних комунікацій облікового типу підприємством, виходячи із нормативно закріплених норм здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання.

Метою комунікаційної облікової політики мікрорівня є забезпечення формування облікового комунікаційного процесу із врахуванням специфіки підприємства.

Сучасні економічні умови господарювання зумовлюють необхідність

орієнтації комунікаційної облікової політики на виконання наступних завдань:

1. Створення умов для ефективної комунікаційної взаємодії на різних ієрархічних рівнях.

2. Забезпечення економічної безпеки підприємства в частині інформаційної складової.

Суб'єкт господарювання при провадженні комунікаційної облікової політики має як права, так і обов'язки.

При реалізації комунікаційної облікової політики підприємство повинно виходити із наступних обов'язків:

1. Формування системи заходів з усунення інформаційної асиметрії. Облікова політика підприємства, орієнтована на прописування комунікаційного процесу обміну обліковим повідомленням, враховуючи формування його змісту, орієнтованого на мінімізацію викривлення його змісту в ході формування, передачі та інтерпретації суб'єктом запиту.

2. Забезпечення цінності облікового повідомлення для реципієнта. Формування облікового повідомлення, виходячи із моделі об'єкту управління, що забезпечить цінність облікової інформації суб'єктом, що її обробляє та приймає на її основі відповідні управлінські рішення.

3. Дотримання правил процесу облікової комунікації в розрізі етапів здійснення. Здійснення комунікаційного облікового процесу із дотриманням правил (персоніфікація генерування інформації; дотримання економічної безпеки в розрізі її інформаційної складової; обмеження завантаженості каналу обміну; вибір оптимального каналу передачі облікового повідомлення; оптимізація потоків облікової інформації; пріоритетність формування облікового повідомлення; оптимізація та структурування дій типу «прийом-передача-прийом; забезпечення зворотного зв'язку щодо сприйняття облікового повідомлення; врахування комунікаційних бар'єрів) є основою забезпечення якості комунікаційного процесу.

4. Розробка системи заходів з усунення комунікаційних бар'єрів. Вибір напряму подолання негативного впливу комунікаційних бар'єрів, притаманних даному суб'єкту господарювання (див. п. 2.2.).

Права суб'єкта господарювання при здійсненні комунікаційної облікової політики полягають у наступному:

1. Розподіл функціональних повноважень серед облікових працівників. Прописування функціональних обов'язків облікових працівників в їх посадових інструкціях задля чіткого виконання функцій, покладених на систему бухгалтерського обліку.

2. Формування набору показників облікового повідомлення на запит реципієнта. На це впливає як чинне законодавство, так і статус економічного агента, що виступає суб'єктом запиту. Облікові працівники, формуючи облікове повідомлення, повинні уникати того, щоб його змістовне наповнення

створювало шум для даного суб'єкта запиту, враховуючи при цьому, що для іншого суб'єкта запиту дана інформація може бути релевантною.

3. Вибір типу комунікаційної мережі. Детально питання щодо вибору типу комунікаційної мережі та його наукове обґрунтування розглянуто в п. 2.2.

Чітке розмежування між державою та підприємством їх прав та обов'язків щодо комунікаційної облікової політики дозволить уникнути негативного прояву антагоністичних інтересів економічних агентів (груп заінтересованих осіб) та усунення негативного впливу інформаційної асиметрії.

Додаток 2.1

Проект національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Комунікаційна облікова політика»

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування комунікаційної облікової політики.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей розкриття інформації в розрізі облікових об'єктів, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та її представлення відповідним групам суб'єктів запиту (реципієнтам) з метою обґрунтування ролі бухгалтера в процесі комунікаційної взаємодії, що виступить основою її нормативного закріплення як функціонального обов'язку.

4. Терміни, що використовуються у положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Комунікатор – це суб'єкт та/або об'єкт, що передає облікове або інше інформаційне повідомлення.

Комунікаційна облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством відносно комунікаційної взаємодії облікової системи на різних ієрархічних рівнях.

Комунікаційний канал – це лінія зв'язку, за якою повідомлення рухаються від комунікатора до реципієнта.

Комунікаційні бар'єри – це бар'єри, які здійснюють вплив на інтерпретацію змістовного наповнення облікового повідомлення.

Маршрут проходження облікового повідомлення – напрям руху облікового повідомлення в ході комунікаційного процесу.

Облікове повідомлення – облікова інформація, що сформована відповідно до запиту реципієнта та готова до передачі.

Організаційні комунікації облікового типу – процес обміну обліковою інформацією між елементами системи управління різного ієрархічного рівня, базуючись на різноманітні зв'язків між даними елементами задля підвищення злагодженості у їх функціонуванні та взаємодії (внутрішні комунікації) та між системами зовнішнього середовища (зовнішні комунікації).

Реципієнт – це суб'єкт та/або об'єкт, що отримує облікове

повідомлення від системи бухгалтерського обліку або інше інформаційне повідомлення.

5. Застосування концепції організаційної комунікації облікового типу передбачає розуміння того, що належний рівень організаційної комунікації облікового типу є основою максимізації вартості підприємства через підвищення ефективності системи управління підприємства.

Формування комунікаційної облікової політики

6. Комунікаційна облікова політика формується власником або уповноваженим ним органом відповідно до даного стандарту.

7. Формування комунікаційної облікової політики базується на наступних принципах організації бухгалтерського обліку:

а) паралелізму – обов'язковим є наявність системи бухгалтерського обліку в кожному самостійному господарському підрозділі (центрі відповідальності), при цьому необхідним є збереження централізованої форми організації облікового процесу;

б) цілісності та системоутворюючих відносин – передбачає визначення зв'язків між частинами системи як основи її цілісності та розвитку;

в) адаптивності – бухгалтерський облік повинен бути організований таким чином, щоб дана система могла адаптуватися до трансформації умов управління;

г) випереджувального відображення – прогнозування найбільш вірогідного стану досліджуваної системи (об'єкту) в часі;

г) прямоочності – раціональна організація інформаційних потоків між учасниками облікового процесу як по вертикалі, так і по горизонталі;

д) послідовності – методологічна незалежність суб'єкта підприємницької діяльності у виборі підходів до відображення в обліку відповідних об'єктів, що ґрунтується на послідовному їх застосуванні відповідно до внутрішніх розпорядчих документів;

е) диференційованої конфіденційності – ранжування рівнів доступу користувачів до облікової інформації;

є) санкціонованості – орієнтація організації бухгалтерського обліку на комплексний багаторівневий захист інформаційних потоків від несанкціонованого доступу через налагодження відповідного його зонування.

8. На вибір та обґрунтування комунікаційної облікової політики конкретного суб'єкта господарювання крім вищевказаних принципів, передбачених даним стандартом, впливають також наступні фактори:

а) форма власності;

б) розмір підприємства (в т.ч. обсяги виробництва та реалізації продукції, середньооблікова чисельність працюючих, кількість облікових працівників);

в) стратегія підприємства (цілі стратегічного розвитку суб'єкта господарювання, завдання відповідно до них, стратегічні та тактичні підходи до вирішення управлінських завдань);

г) організаційна структура підприємства (тип організаційної структури суб'єкта господарювання, кількість ієрархічних рівнів, упорядкованість формальних і неформальних каналів зв'язку, рівень їх інформаційного перевантаження);

г) рівень комп'ютеризації бізнес-процесів підприємства та технічна оснащеність в цілому;

д) здатність персоналу підприємства до навчання, рівень кваліфікації, корпоративна культура;

е) рівень невизначеності зовнішнього середовища та рівень конкуренції.

9. Базою для формування комунікаційної облікової політики підприємства є національні стандарти бухгалтерського обліку та інші нормативні акти, що розкривають взаємодію суб'єкта господарювання із інститутами зовнішнього середовища та внутрішніми суб'єктами інформаційного запиту. Якщо певний нормативний акт не розкриває дану взаємодію, то суб'єкт господарювання має вправо самостійно розробляти комунікаційний процес обміну обліковою інформацією.

10. Процедура формування комунікаційної облікової політики базується на шестирівневій моделі облікової комунікаційної взаємодії: первинний, кодування, сеансовий, маршрутний, транспортний та рівень перекодування.

На первинному рівні відбувається прийом даних, зафіксованих в первинних документах, що надходять від контрагентів зовнішнього середовища та суб'єктів внутрішнього середовища відносно підприємства. З даного рівня можлива передача вхідних даних без їх обробки, тобто без застосування елементів методу бухгалтерського обліку відносно вхідних даних.

Даний рівень передбачає можливість формування запиту від системи бухгалтерського обліку до рівнів представлення вхідних даних щодо уточнення, дублювання та якості вхідної в систему інформації. На даному рівні система бухгалтерського обліку відповідає не лише за генерування облікової інформації, а й за передачу службової інформації планового, контрольного та аналітичного характеру.

Рівень кодування – обробку даних та представлення їх у формі облікового повідомлення, що сформоване на запит відповідного реципієнта. При цьому обирається оптимальний набір показників, які позбавляли б від

надання зайвої, нерелевантної інформації, яка перетворюється на шум для суб'єкта запиту.

На даному рівні також здійснюється переспрямування запиту реципієнта іншій підсистемі управління за умови, що система бухгалтерського обліку не може сформулювати облікове повідомлення на сформований запит.

На даному рівні здійснюється зміна вхідного формату планових, контрольних та аналітичних даних у потрібну форму, що дозволяє надавати трансформовані дані у потрібній формі облікового повідомлення, а також структурування вхідних даних для наступного їх кодування.

Із використанням подвійного запису відбувається шифрування частини вхідної інформації на відповідних рахунках синтетичного та аналітичного обліку.

Сеансовий рівень. На даному рівні здійснюється персоніфікація права на передачу та одержання облікового повідомлення із відповідним змістовним наповненням.

Маршрутний рівень передбачає вибір оптимального маршруту проходження облікового повідомлення між системою бухгалтерського обліку, яка є комутатором, та реципієнтом. При цьому враховується завантаженість каналів, формалізація зв'язку обміну.

Транспортний рівень відповідає за достовірність передачі облікового повідомлення реципієнту, повноту висвітлення інформації згідно сформованого запиту та уникнення дублювання інформації з різних підсистем управління. За умови недержання облікового повідомлення реципієнтом відбувається його повторна передача. Здійснюється зворотний зв'язок, що свідчить про прийнятність змісту облікового повідомлення або незадоволеність суб'єкта запиту.

Рівень перекодування. На даному рівні здійснюється змістовне перекодування облікового повідомлення із врахуванням зауважень реципієнта та можливості ідентифікованого рівня доступу до облікової інформації на сеансовому рівні або відмова у представленні облікової інформації за умови, що вона містить компонент комерційної таємниці і не підлягає розголошенню даному суб'єкту запиту.

11. Процедура формування комунікаційної облікової політики полягає у:

- а) розподілі функціональних повноважень в розрізі облікових працівників, які є джерелом передачі облікового повідомлення;

- б) формуванні набору показників в розрізі облікових повідомлень із забезпеченням цінності облікової інформації для реципієнта;

- в) виборі типу комунікаційної мережі;

- г) структуруванні формальних і неформальних каналів зв'язку;

- г) формуванні механізму передачі облікового повідомлення;

д) оцінці ефективності комунікаційної мережі;

е) розробці системи заходів із усунення комунікаційних бар'єрів, притаманних конкретному суб'єкту господарювання.

При формуванні комунікаційної облікової політики підприємство обирає найбільш оптимальні альтернативні варіанти, виходячи із професійного судження бухгалтерів та своєї специфіки.

12. Комунікаційна облікова політика підприємства підлягає оформленню відповідним внутрішньофірмовим стандартом, що є організаційно-розпорядчим документом. Вона застосовується всіма структурними підрозділами підприємства з моменту підписання внутрішньофірмового стандарту, в т.ч. і підрозділами підприємства, що виділені на окремий баланс.

13. Зміни в комунікаційну облікову політику вносяться власником або уповноваженим на те органом за умови зміни будь-якого з факторів, передбачених п. 8 даного Положення та з дотриманням норм чинного законодавства.

Зміни в комунікаційній обліковій політиці повинні бути обґрунтованими та висвітленими у відповідному внутрішньофірмовому стандарті з набуттям чинності з місяця, наступного після внесення змін у даний стандарт.

Розкриття інформації щодо комунікаційної облікової політики

14. Прийнята суб'єктом господарювання комунікаційна облікова політика повинна бути оприлюднена як внутрішнім, так і зовнішнім відносно суб'єкта господарювання користувачам облікової інформації.

15. При розкритті комунікаційної облікової політики необхідно дотримуватися рівня суттєвості окремих положень як для внутрішніх, так і для зовнішніх відносно суб'єкта господарювання користувачів облікової інформації.

Висновки до 2-го розділу

В ході розгляду обліково-інформаційного забезпечення запитів груп заінтересованих осіб та проблем його здійснення зроблено наступні висновки:

1. Застосування системно-кібернетичного підходу до розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку в трьохнапрямному аспекті дозволило визначити закономірності його розвитку, зокрема, в частині сприйняття його сутності як інформаційно-комунікаційної системи, виходячи із структури її елементів. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність формування внутрішньо- та міжсистемних комунікаційних зв'язків. При цьому необхідно враховувати той факт, що ефективність функціонування облікової системи та системи управління в цілому залежить від виконання комунікаційної функції бухгалтерського обліку, яка формує вхід даних в інформаційний простір облікової системи та визначає напрям руху облікової інформації в межах даної системи, в системі управління підприємством (внутрішні комунікаційні зв'язки) та із інститутами зовнішнього середовища (зовнішні комунікаційні зв'язки).

2. Встановлено, що ігнорування комунікаційних властивостей бухгалтерського обліку та не розробленість науково обґрунтованих засад реалізації комунікаційного механізму призводить до викривлення облікової інформації у процесі її передачі, недоотриманні релевантної облікової інформації, в першу чергу, зовнішніми користувачами, що, в свою чергу, призводить до неадекватної оцінки вартості підприємства і, як результат, може проявлятися у зниженні його інвестиційної привабливості, особливо за умови його функціонування в умовах глобального фінансового ринку.

3. В ході дослідження розроблено концептуальні засади процесу облікової комунікації внутрішньосистемного та міжсистемного характеру в розрізі структуризації процесу комунікаційної взаємодії між комунікатором та реципієнтом, виходячи із її дуалістичної природи; опису системи правил за етапністю облікової комунікації; класифікації інформаційних облікових потоків, процедури вибору типу комунікаційної мережі як основи уникнення ентропії, що властива даному процесу взаємодії.

4. Розроблена морфологічна матриця формалізації облікових комунікаційних зв'язків різного ієрархічного рівня, що відзначається логічністю опису маршруту проходження облікового повідомлення та його змістовного наповнення, дозволяє здійснювати управління комунікаціями підприємства, враховуючи фактори впливу та їх параметризацію.

5. Наведено класифікацію комунікаційних бар'єрів якості облікових

інформаційних сигналів за видовим поділом (організаційні, технічні та суб'єктні комунікаційні бар'єри), враховуючи ієрархічність їх виникнення, та визначено напрями подолання негативного впливу, обумовленого їх наявністю.

6. Доведено, що для уникнення інформаційної асиметрії та подолання антагоністичності інтересів економічних агентів, які виступають учасниками комунікаційного обміну інформацією, в т.ч. обліковою, державі необхідно сформулювати та на законодавчому рівні закріпити чітку комунікаційну облікову політику.

7. Комунікаційна облікова політика має дуалістичний характер прояву централізовано-децентралізованого нормативного регулювання комунікаційної взаємодії економічних агентів.

Концептуальні проблеми щодо даного виду взаємодії економічних агентів запропоновано вирішувати шляхом: дотримання принципів організації бухгалтерського обліку в ході формування та реалізації облікового комунікаційного процесу; базування процедури формування комунікаційної облікової політики на шестирівневій моделі облікової комунікаційної взаємодії (первинний, кодування, сеансовий, маршрутний, транспортний та рівень перекодування); самостійно розробляти бізнес-одинацями ті положення комунікаційної облікової політики, які потребують врахування виключно притаманних для суб'єкта господарювання факторів впливу на процес облікової комунікації.

8. У сфері комунікаційної облікової політики нормативно необхідно закріпити за державою та підприємствами як обов'язки, так і права.

Обов'язки, що покладаються на державу: розробка методичних вказівок, в т.ч. опис універсальної моделі обміну обліковими даними; моніторинг за дотриманням визначеної комунікаційної облікової політики та оцінка ефективності комунікаційної облікової політики.

Обов'язки, що покладаються на підприємство: формування системи заходів з усунення інформаційної асиметрії; забезпечення цінності облікового повідомлення для реципієнта; дотримання правил процесу облікової комунікації в розрізі етапів здійснення та розробка системи заходів з усунення комунікаційних бар'єрів.

Права держави: здійснення контролю підприємств у сфері їх комунікаційної взаємодії із економічними агентами; формування системи штрафних санкцій за недотримання суб'єктами господарювання норм чинного законодавства.

Права підприємства: розподіл функціональних повноважень серед облікових працівників; формування набору показників облікового повідомлення на запит реципієнта; вибір типу комунікаційної мережі.

РОЗДІЛ 3

ПРИБУТОК ЯК НАЙБІЛЬШ ВАРІАТИВНИЙ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ОБ'ЄКТ

3.1. Основні підходи до розуміння сутності прибутку

Помилковим є твердження про можливість ізольованого функціонування економічної системи поза межами суспільних відносин, в будь-якому разі економіку слід розглядати як інтегровану складову суспільного розвитку. Опираючись на програмні документи²⁹⁶ та національні доповіді^{297,298} слід взяти за основу твердження, що «стійким може бути тільки такий суспільний розвиток, який спирається на конкурентоспроможну економіку; розвинений внутрішній ринок; національний виробничий комплекс, що всебічно використовує потенціал транснаціонального капіталу і гарантує економічну безпеку країни; збалансовану соціальну структуру та ефективну політичну систему»²⁹⁹. Зосереджуючи увагу суто на економічних питаннях, можна піддати нищівній критиці наступний стан речей у фінансово-господарській діяльності одного із українських підприємств: «прибутковості корпорації вдалося досягти завдяки декільком факторам: реструктуризації, що супроводжувалася зменшення витрат і звільненнями (на кінець року штат працівників скоротився на 17,5% – на 740 працівників) ...»³⁰⁰. За даних умов примарною виглядає ситуація щодо окреслення стратегії розвитку України на засадах потреби «сформувані нові раціональні стандарти життя, таку модель поведінки і добробуту, яка б давала можливості користуватися всіма благами цивілізації, бережливо ставитися до природи та її ресурсів, виховувати здорову, освічену і духовно багату людину»³⁰¹. Виконання даного завдання можливе лише за умови вжиття комплексних заходів щодо вирішення існуючих проблем у всіх сферах

²⁹⁶ Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава [програма економічних реформ на 2010-2014 роки] / Комітет з економічних реформ при Президентові України. – 87 с.

²⁹⁷ Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К.: НВЦ НБУВ, 2010. – 232 с.

²⁹⁸ Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави: національна доповідь / за заг. ред. В.М. Гейця [та ін.]. – К.: НВЦ НБУВ, 2009. – 687 с.

²⁹⁹ Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К.: НВЦ НБУВ, 2010. – 232 с.

³⁰⁰ Алексеева А. Отчеты о чистой прибыли / А. Алексеева, А. Франко //Комп&ньоН. – 2010. – №7. – С. 13.

³⁰¹ Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К.: НВЦ НБУВ, 2010. – 232 с.

суспільно-економічного життя як на макро- так і на мікрорівні. Дані проблеми ідентифіковані в економічній сфері відносно стабілізації бюджетів, реформування податкової системи та міжбюджетних відносин, розвитку фінансового сектору, поліпшення бізнес-клімату й залучення інвестицій, модернізації інфраструктури та базових секторів економіки. Проте, зосередивши увагу на загальних аспектах розвитку економічної системи, без належної уваги залишилися проблеми, які в ринкових умовах господарювання є основоположними у стратегічному розвитку держави – формування стабільних умов функціонування суб'єктів підприємницької діяльності та зростання прибутковості їх роботи.

Одним із основних показників, які характеризують стабільний розвиток суб'єктів господарювання є прибуток. В апріорі досліджувана економічна категорія характеризується отриманням власних додаткових фінансових ресурсів, а визначається як різниця між отриманими доходами та понесеними витратами.

В даній ситуації слід розуміти, що існує значна кількість підходів до розуміння сутності прибутку. В переважній більшості базовим підходом є визначення фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в межах системи бухгалтерського обліку, проте намагання надати процесу фіксації, реєстрації та узагальнення економічної інформації в межах підприємства ознак сучасності (в т. ч. щодо визначення фінансових результатів) призвело до прояву антагоністичних атрибутів по відношенню до методики визначення прибутку зі сторони заінтересованих осіб.

Таким чином, нагальною потребою є виділення основних підходів до розуміння сутності прибутку, взявши за основу дефініцію категорії «прибуток» на всіх етапах суспільно-економічного розвитку та розвитку бухгалтерського обліку.

Сутність прибутку як результату сукупності господарських дій розкривається виходячи з появи елементів економічного мислення, перших спроб аналізу й узагальнення господарських явищ. Необхідність виділення окремої категорії, яка б характеризувала кінцевий результат від здійснених господарських операцій, пояснюється появою надлишку в процесі розподілу, становленням товарно-грошових відносин, появою і розвитком інституту власності, формуванням соціально-економічних відносин між власниками факторів виробництва, функціонуванням суб'єкта господарювання в економічній системі, а також необхідністю визначення результату господарювання за певний проміжок часу.

Зважаючи на універсальність категорії прибутку, на причини появи, значення для суб'єктів економічної системи та на функції, що нею виконуються, прибуток слід розглядати в сукупності його дещо модифікованих форм – сукупність засобів існування, чистий продукт, дохід підприємця, додана вартість. Дані форми виділились історично та

враховуються при дослідженні принципів та напрямів розподілу прибутку.

Реалізацію перших спроб визначення результату від здійснених операцій пов'язують із появою знарядь праці, їх використання первісними людьми. Ці спроби супроводжувались необхідністю фіксації інформації про величину результату примітивного господарювання, який знаходив своє натуральне вираження в здобутих засобах існування (у вигляді сукупного продукту), розподіл яких проводився на умовах повної рівності. Індивідуальне накопичення виключалося: лишки, які виникали в когось із членів общини, розподілялися знову порівну між усіма.

З часом розподіл став проводитися з урахуванням ступеню участі суб'єкта в отриманні сукупного продукту, що призвело до появи локальних господарств. Нові умови розподілу полягали в тому, що загальний продукт (здобуті засоби існування) розподілявся повністю, а індивідуальний (персоніфіковані засоби існування, частка неспожитих засобів існування) – лише частково, в результаті чого виникав надлишок, який зумовив появу процесу обміну та, як наслідок, необхідність визначення результатів обмінних операцій.

В економічній думці Стародавнього світу сутність кінцевого результату від здійснення господарських операцій ототожнювалась із загальним розміром одержаного доходу, що не передбачало виконання даною категорією оціночної функції. Величина даного доходу відображалася не тільки в грошовому виразі, але й у натуральному. Що ж до його розподілу, то використання результату діяльності було направлено на цілі, визначені вищим інститутом влади. Відсутність множинності суб'єктів розподілу зумовлюється домінуванням азіатського способу виробництва, при якому економічною основою була державна власність на землю.

Перевищення отриманих доходів над залученими ресурсами для їхнього одержання розглядалося давньогрецькими мислителями як єдиний шлях до збагачення: «жити так, щоб залишався надлишок»³⁰². Саме даний надлишок забезпечував прибутковість натурального господарства. Процес розподілу результатів діяльності базувався на твердженні про відносність багатства та необхідності наділення факторами виробництва, зокрема землею, всіх громадян державного утворення.

В своїй концепції «соціальної фізики» арабський мислитель Ібн Халдун виокремлював необхідний і додатковий продукт. Останній є «надлишком, який перевищує засоби, необхідні для існування людини»³⁰³. Додатковий продукт розподілявся між власником та державою (податки та різні ринкові збори). У своїх працях Т. Аквінський доводив необхідність

³⁰² Історія економічних учень / [під ред. В.Д. Базилевича]. – К. : Знання, 2004. – 1300 с. – С. 86.

³⁰³ Юхименко П.І. Історія економічних учень / П.І. Юхименко, П.М. Леоненко. – К.: Знання, 2005. – 583 с. – С. 34.

включати до «справедливої ціни» окрім витрат виробництва ще й прибуток, основне призначення якого – «забезпечити продавцеві рівень життя, який відповідав би його соціальному становищу»³⁰⁴. Хоча домінантою наукового світогляду економістів минулого відносно теорії прибутку були перш за все джерела його формування. Саме на даному етапі прибуток почав характеризувати ефективність діяльності, що слугувало підставою окреслити взаємозалежність процесу формування фінансових результатів від напрямів та часток їх розподілу. Таким чином, удосконалюючи обчислювальну основу методики розрахунку прибутку паралельно назріла необхідність ідентифікації учасників господарського процесу, що стало підґрунтям розвитку факторної моделі формування прибутку.

Саме фактори виробництва для представників класичної політичної економії стали основою у дослідженні основних характеристик прибутку та основ його розподілу. Пріоритетним став пошук відповіді на питання домінування окремого фактору виробництва у процесі формування та розподілу прибутку.

Головними факторами виробництва, що визначають вартість товару, в наукових розробках В. Петті є праця і земля. Прибуток виступає у ролі ренти як загальної форми привласнення додаткового продукту (надлишок вартості над витратами виробництва).

Основоположним принципом в працях А. Сміта щодо дослідження сутності прибутку, а особливо теорій щодо його розподілу, є твердження: «заробітна плата, прибуток і рента є трьома першоджерелами будь-якого доходу»³⁰⁵. Тобто ринкова ціна продукту складається з трьох частин: рента за користування землею, заробітна плата за працю та прибуток – компенсація за вкладений капітал. До аналогічних результатів прийшли в своїх дослідженнях А. Тюрго, Дж. Мілль, Д. Мак-Куллох, Т. Мальтус, визначивши, що джерелом ціни є не лише жива праця, але й матеріалізовані в засобах виробництва знання та здібності працівників. Відповідно до чого заробітна плата є вихідною винагородою за живу працю, а прибуток – за посередню працю (капітал).

Першим, хто почав дослідження сутності прибутку, виходячи з основ його розподілу, був Д. Рікардо. Він трактував прибуток як надлишок вартостей понад заробітну плату, виокремлюючи незаперечним той факт, що робітник своєю працею створює більшу вартість, ніж отримує. Згідно його теорії розподіл доходів здійснювався між трьома класами суспільства, а саме: власниками землі, власниками матеріального капіталу і

³⁰⁴ Ковальчук В.М. Економічна теорія в еволюційному аспекті / В.М. Ковальчук, М.І. Сарай. – Тернопіль: ТАНГ – «Астон», 2001. – 288 с. – С. 32-33.

³⁰⁵ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Сміт А. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с. – С. 37-38.

працівниками. Але частки всього продукту землі, які дістаються кожному з цих класів під іменем «ренти», «прибутку» і «заробітної плати», досить різні в ході еволюції соціальної та економічних сфер. Рікардо Д. стверджував, що визначити закони, які управляють розподілом одержаних результатів роботи – головне завдання політичної економії.

Процес розподілу доходів Дж. С. Мілль вважав одним із головних інструментів досягнення економічної стабільності розвинутими країнами: «ефективність виробництва перебуває у прямій залежності від того, наскільки плоди виробництва дістаються особам, які його здійснюють, а також від того, якою мірою всі суспільні інститути сприяють корисному застосуванню сил і належній винагороді кожного за його працю пропорційно вигоді, яку він приносить»³⁰⁶.

В подальших дослідження представників класичної політичної економії простежується домінування капіталу як рушійного фактору виробництва у процесах формування та розподілу прибутку. Проте, на той час економісти, зокрема Н. Сеніор, вже почали розмежовувати відмінності між капіталом-власністю (грошова та матеріальна форма) та капіталом-функцією (здібності, знання, талант). Пізніше, австрійський економіст Й.А. Шумпетер визначив винагороду за функціонування капіталу-функції – це підприємницький прибуток як плата за працю та підприємницькі здібності носієм яких є управлінський персонал.

Дане твердження про те, що прибуток – винагорода за підприємницькі здібності, вміння об'єднати необхідні фактори виробництва, продукт спільної праці знайшло своє відображення в теоріях та концепціях багатьох економістів. Зокрема, в теорії економічних гармоній Ф. Бастія: «інтереси праці та капіталу солідарні, відповідно до чого прибуток і заробітна плата не протистоять один одному, а гармонійно поєднуються» та в концепції «помилки в рахунках», П.Ж. Прудона: «власники капіталу оплачують вартість індивідуальної праці, привласнюючи при цьому продукт їх кооперованої (колективної) праці»³⁰⁷.

В умовах постіндустріальної економіки актуальність проблеми взаємодії праці та капіталу як факторів виробництва в процесах формування та розподілу прибутку є беззаперечною. Багато економістів, зокрема Д. Макгрегор³⁰⁸, А. де Гейз³⁰⁹, Т. Уотсон³¹⁰, Є.І. Ходаківський³¹¹,

³⁰⁶ Мілль Дж. С. Основы политической экономии: [у 3 т.] / Дж. С. Мілль. – М.: Прогресс, 1981. – Т1. – 448 с. – С. 224.

³⁰⁷ Історія економічних учень / [під ред. В.Д. Базилевича]. – К.: Знання, 2004. – 1300 с. – С. 318.

³⁰⁸ Крейнер С. Библиотека избранных трудов о бизнесе. Книги, сотворившие менеджмент: пер. с англ. / С. Крейнер. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 368 с. – С. 186-190.

³⁰⁹ Там само. – С. 124-127.

³¹⁰ Там само. – С. 331-333.

³¹¹ Ходаківський Є.І. Методологія наукових досліджень в парадигмі синергетики / Ходаківський Є.І., Данилко В.К., Цал-Цалко Ю.С. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 340 с. – С. 96-97.

А. Гальчинський³¹², І.В. Скоблякова³¹³, В.Т. Смірнов³¹⁴, Г.С. Суков³¹⁵, що досліджують проблеми формування цивілізованих відносин між працею та капіталом, стверджують, що за даних умов «праця здатна таким же чином відігравати роль наймача капіталу, як і капітал – наймача праці». Бродель Ф. стверджує, що капітал – це «плід нагромадженого вміння»³¹⁶. Дане твердження особливо актуальне при розгляді праці не лише простих працівників, а при оцінці дій управлінського персоналу.

Абсолютизуючи роль праці як єдиного фактора вартості К. Маркс стверджував: «додаткова вартість» представлена як плід авансованого капіталу, що набуває форми прибутку.

Шумпетер Й.А. заперечує те, що праця є єдиним дійовим фактором формування прибутку, підкреслюючи взаємозв'язок капіталу з прибутком: «більша частина нагромадженого капіталу має надходити із прибутку і, отже, передбачає прибуток»³¹⁷, визначаючи таким чином пріоритетність рішень управлінського персоналу щодо розподілу і майбутнього формування прибутку.

Трактування суті прибутку Й. Шумпетером, пов'язане зі змінами в процесі виробництва та в економіці в цілому. Так, прибуток розглядається вченим як винагорода за новації в економіці підприємства, бо нові комбінації дають змогу зменшувати виробничі витрати. Смірнов В.Т. та І.В. Скоблякова розглядають підприємницькі здібності як «володіння окремими ресурсами, ноу-хау, комерційними секретами, що дозволяє перетворити їх в особливий вид людського капіталу – організаційно-підприємницький капітал»³¹⁸.

Отже, право власності на прибуток мають не тільки власники, але й підприємці (управлінський персонал), працівники. Дане твердження впливає з сутності прибутку та із трактувань, що ні управлінський персонал, ні акціонери, ні працівники не є істинними володарями підприємства, тобто результат діяльності підприємства залежить від наявності капіталу, власниками якого є акціонери, від вмілих рішень управлінського персоналу, від кваліфікованих дій працівників, а також від зовнішнього соціально-економічного середовища, в якому діють суб'єкти

³¹² Гальчинський А. Проблеми демократизації економіки / А. Гальчинський // Економіка України. – 2005. – № 11(528). – С. 4-11.

³¹³ Скоблякова І.В. Інвестиції в людський капітал і ефекти освіти / І.В. Скоблякова // Фінанси і кредит. – 2006. – № 23. – С. 76-79.

³¹⁴ Классификация и виды человеческого капитала в инновационной экономике [Електронний ресурс] / В.Т. Смирнов [та ін.]. – Режим доступу: <http://creativeconomy.ru/library/prd165.php>.

³¹⁵ Суков Г.С. Управління розвитком персоналу на машинобудівному заводі. Теорія і практика / Г.С. Суков, І.Я. Тупік. – К. : КНЕУ, 2008. – 232 с. – С.83.

³¹⁶ Бродель Ф. Матеріальна цивілізація, економіка і капіталізм, XV-XVIII ст.: в 3-х т. / Ф. Бродель. – К.: Основи, 1997. – Т. 1. Структура повсякденності: можливе й неможливе. – 585 с. – С. 282.

³¹⁷ Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія / Шумпетер Й.; [пер. з англ.]. – К.: Основи, 1995. – 528 с. – С. 32.

³¹⁸ Классификация и виды человеческого капитала в инновационной экономике [Електронний ресурс] / В.Т. Смирнов [та ін.]. – Режим доступу: <http://creativeconomy.ru/library/prd165.php>.

господарювання. Єдність їх економічних інтересів – забезпечення стабільного функціонування та зростання прибутковості – дає змогу об'єднати їх в окрему суспільно-економічну категорію «соціально-економічні партнери» (заінтересовані особи). Соціально-економічні партнери – активні суб'єкти економічної та соціальної сфери, які є власниками різного роду ресурсів, беруть участь у суспільно-економічному відтворенні шляхом внесення ресурсів у діяльність суб'єктів господарювання, заінтересовані в отриманні: матеріальної винагороди, необхідної їм інформації для прийняття рішень, відчуття стабільності та приналежності до суспільно-економічних процесів.

Характерне економічне новаторство Й.А. Шумпетера Е. Чемберлен у своїй праці «Теорія монополістичної конкуренції»³¹⁹, визначає як інноваційну монополію. Трактуючи при цьому прибуток як будь-який додатковий дохід, що отримується в результаті застосування підприємством науково-технічних досягнень (в даному випадку підприємство виступає в ролі інноваційної монополії). В той же час, беззаперечним є те, що джерелом науково-технічних досягнень є знання та вміння працівників всіх структурних ланок суб'єкта господарювання.

Зміни в умовах господарювання призвели до дослідження сутності прибутку та принципів його розподілу у взаємозв'язку з іншими економічними категоріями. Представники соціал-реформізму Е. Бернштейн та Р. Гільфердінг зазначали важливість впливу на дані процеси таких економічних категорій як акціонерний та фінансовий капітал. Дослідники історичної школи Ф. Ліст, Р. Штольцман, О. Шпанн для досягнення справедливого розподілу вагомого значення надавали економічним та соціальним категоріям «людський капітал», «моральний ідеал», «корпоратизація суспільного устрою»³²⁰. В ході еволюції економічної думки, на останньому її етапі, в частині теорії прибутку домінуючим фактором його формування та розподілу стає праця в усіх її проявах. Косарев О.Й. та О.І. Захаров стверджують: «... в умовах економіки, заснованої на знаннях, не можливо заперечувати, що саме люди – джерело прибутку»³²¹.

Зважаючи на зміни в суспільному розвитку П. Друкер, Дж. Гелбрейт³²², С. Кузнець, А. Берлі, Е. Хансен визначали вплив управлінського персоналу, наявних засобів виробництва (техноструктури) на природу походження прибутку. Прибуток став ефективним засобом управління діяльністю підприємства.

³¹⁹ Чемберлен Э.Х. Теория монополистической конкуренции: Реориентация теории стоимости / Чемберлен Э.Х.; [пер. с англ. Э.Г. Лейкина, Л.Я. Розовского под ред. О.Я. Ольсевича]. – М.: Экономика, 1996. – 351 с.

³²⁰ Історія економічних учень / [під ред. В.Д. Базилевича]. – К. : Знання, 2004. – 1300 с.

³²¹ Косарев О.Й. Людський капітал як ключовий чинник забезпечення економічної безпеки підприємства / О.Й. Косарев, О.І. Захаров, О.М. Рибак // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 9(87). – С. 109.

³²² Гэлбрейт Дж. Экономические теории и цели общества / Гэлбрейт Дж.; [пер. с англ.]. – М.: Прогресс, 1976. – 405 с.

Більш детальну інформацію щодо поглядів економістів в різні періоди часу щодо сутності прибутку наведено в *додатку 3.1*.

В ході еволюції економічної думки щодо формування прибутку простежується зростання ролі працівників та управлінського персоналу як носіїв знань (рис. 3.1), їхнього вміння ефективно застосовувати наявні матеріальні, фінансові та інформаційні ресурси у процесі прийняття рішень (*додаток 3.2*).

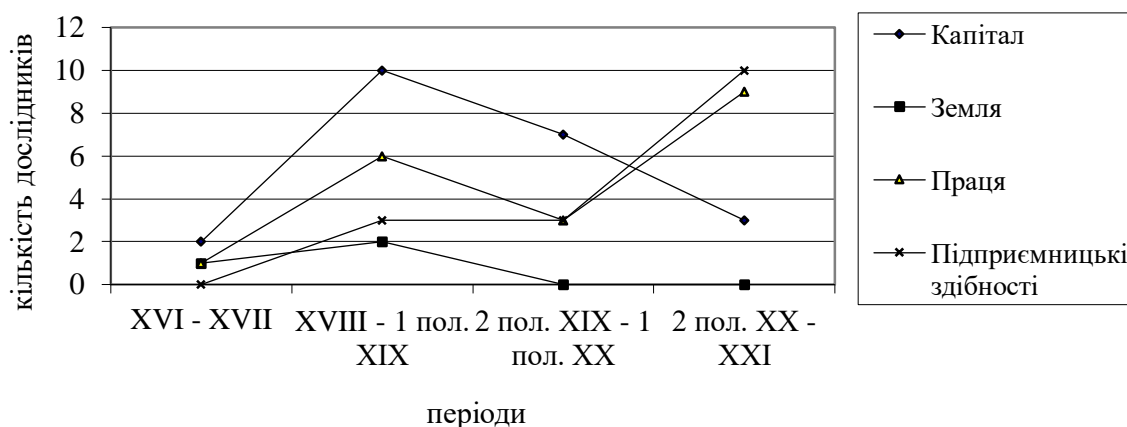


Рис. 3.1. Систематизація поглядів вчених на формування прибутку щодо домінуючого фактора виробництва

Праця і підприємницькі здібності в останньому досліджуваному періоді стають домінуючими факторами, що продукують прибуток підприємства, простежується тенденція до зростання їхнього значення у формуванні позитивних результатів на основі досліджень науковців-економістів.

З часу наділення землі вартісними показниками, можливості отримання індивідуального права власності на неї, земля є засобом накопичення і росту капіталу, що вказує на їх симбіозі як факторів виробництва ще на індустріальному етапі суспільного розвитку. Дане твердження підкріплене положеннями П(С)БО 7 «Основні засоби», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції по його застосуванню, де земля входить до складу основних засобів. Земельні ділянки набувають матеріальної форми капіталу та ідентифікуються як актив.

Аналізуючи теорію прибутку в умовах інституційних змін слід врахувати вплив всіх вище наведених факторів на формування даної категорії. Інституційна та неоінституційна теорії визначають засади розвитку економічної та соціальної сфер у ракурсі взаємозв'язків між інститутами (зовнішні (органи державного управління, інститути інституційного інвестування, соціальні фонди) та внутрішні (неформальні інститути підприємства)), що модифікує процес формування фінансових результатів, а також їх облікової інтерпретації. «Економічний механізм –

це сукупність економічних структур, інститутів, форм і методів господарювання, за допомогою яких реалізуються чинні в конкретних умовах економічні закони та здійснюється погодження і коригування суспільних, групових і приватних інтересів»³²³.

Все більше вагомого значення набувають індивідуальні та колективні знання і вміння працівників всіх ланок, які можна розглядати як через призму праці, так і через призму капіталу (людський, інтелектуальний, організаційно-підприємницький, соціальний, суспільний). Рациональна взаємодія визначених факторів породжує синергетичний ефект у формуванні результатів фінансово-господарської діяльності (рис. 3.2).

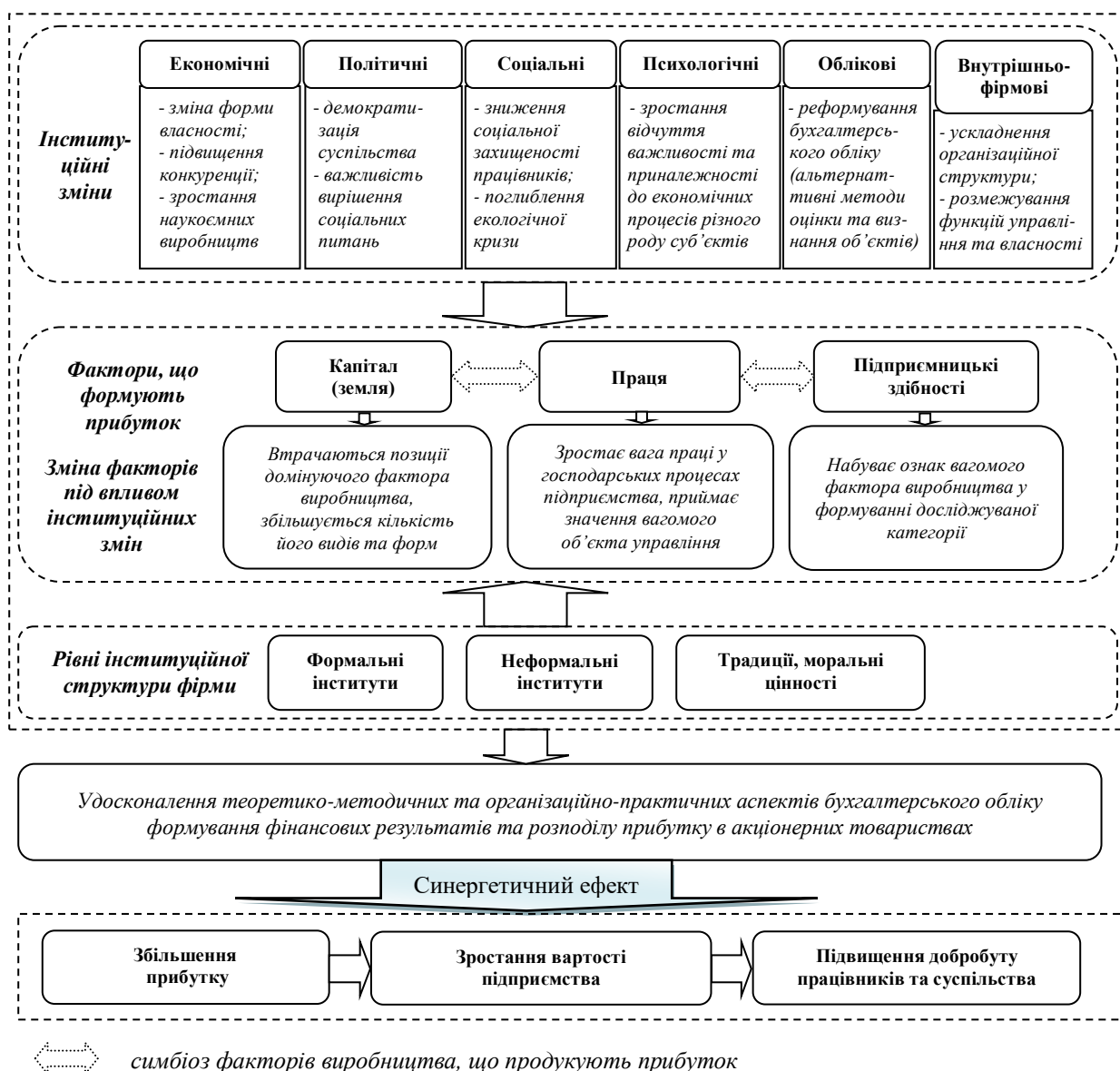


Рис. 3.2. Вплив інституційних змін на фактори, що продукують прибуток

³²³ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник / заг. ред. д.е.н. проф. Л.Г. Мельника]. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. – 654 с. – С. 511.

За таких умов природним є бажання задоволення соціально-економічними партнерами (урядові організації, працівники, власники, управлінський персонал, контрагенти, інші члени суспільства) своїх інтересів через систему розподілу прибутку акціонерного товариства.

В основі інституційних змін стоять такі фактори виробництва як праця та підприємницькі здібності, які формують неформальні інститути підприємства (людський, інтелектуальний, соціальний капітали тощо). Підґрунтя останніх складають традиції, організаційна культура, моральні цінності, звичаї, що за своєю сутністю також пов'язані із носіями праці та здібностей.

Схематично формування нової сутності прибутку її взаємозв'язок з економічними інтересами соціально-економічних партнерів наведено на рис. 3.3.

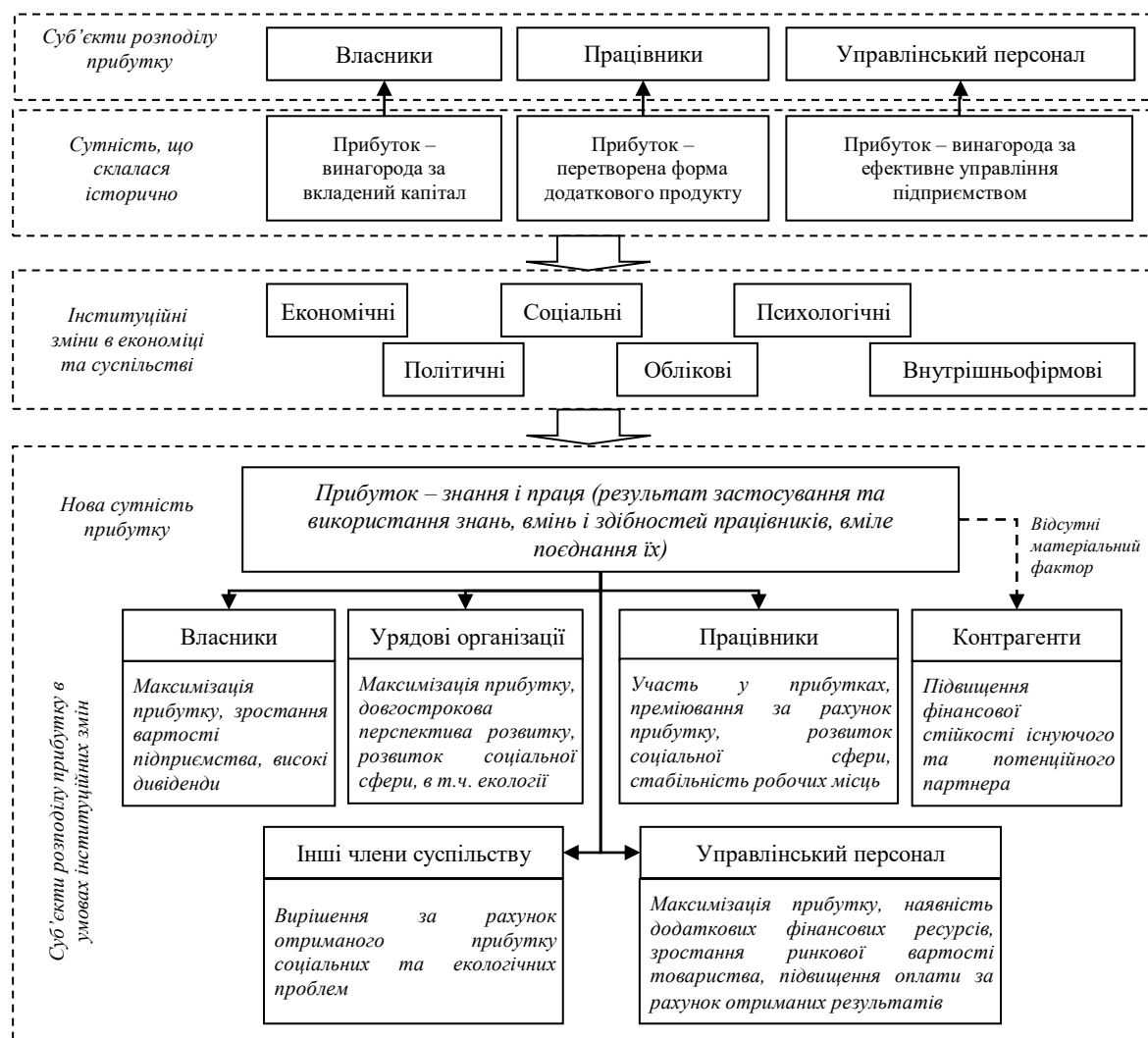


Рис. 3.3. Формування нової сутності прибутку та її взаємозв'язок із соціально-економічними партнерами та їх економічними інтересами

Наведені теорії та концепції пояснення природи та сутності прибутку

можна згрупувати, беручи до уваги напрями його розподілу (визначення основного кола соціально-економічних партнерів, що мають домінуюче право власності на результати діяльності), використовуючи при цьому системний та хронологічний підхід, що дасть змогу виявити систему уявлень про походження економічної категорії прибутку та визначити основні напрями його розподілу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Процес зміни сутності прибутку та його розподілу в контексті
періодизації суспільного розвитку**

<i>Етапи розвитку цивілізації (за Д. Беллом)</i>	<i>Зміна сутності прибутку</i>	<i>Превалюючий підхід до розподілу прибутку</i>
1	2	3
Доіндустріальне суспільство (базується на сільському господарстві, добуванні корисних копалин і залученні подібних природних ресурсів і є в основному видобувним; суспільство є втіленням «взаємодії людини з природою»)	«прибуток – праця» (прибуток (сукупність засобів існування, чистий продукт, дохід підприємця) – цінність, створена працею працівників понад її необхідну кількість)	розподіл на умовах рівності розподіл в залежності від участі суб'єкта в отриманні сукупного продукту
	«прибуток – праця і капітал» (прибуток – надлишок утворений в процесі діяльності, причинами виникнення якого є симбіоз праці і вкладеного у виробництво капіталу)	розподіл між двома класами суспільства (власниками капіталу та працівниками), на різних стадіях суспільного розвитку його частки різні
Індустріальне суспільство (має насамперед виробляючий характер: воно використовує енергію і машинну технологію для виготовлення товарів; суспільство є втіленням «взаємодії людини з перетвореною природою», чи «машиною»)	«прибуток – капітал і ефективне управління» (прибуток розглядається як надлишок утворений в процесі діяльності, причиною утворення якого слугує вкладений у виробництво аванс (капітал) та ефективне управління)	розподіл між власниками капіталу та підприємцями
Постіндустріальне суспільство (ґрунтується на інформації та знаннях; суспільство є втіленням «взаємодії людини з людиною», чи «гри між людьми»)	«прибуток – знання і праця» (прибуток слід розглядати як результат, отриманий в наслідок використання знань працівників та ефективної взаємодії між ними)	розподіл між власниками підприємства, працівниками, суспільством в цілому

Чотири основні зміни сутності прибутку визначені за суб'єктами, які мають право на отримання прибутку та визначають напрями його розподілу, причому кількість даних суб'єктів значно збільшується в умовах розвитку суспільного виробництва. Це пояснюється функціонуванням нових економічних категорій акціонерного, фінансового, людського капіталів тощо, а також втратою функцій управління власниками. Тобто класичний фактор праця як сукупність цілеспрямованих дій, що потребують фізичної або розумової енергії та мають своїм призначенням створення матеріальних і духовних цінностей, можна трансформувати у модифікований вид капіталу, що виступає у

вигляді людського капіталу (Г. Беккер³²⁴, Л. Туроу³²⁵, А.Н. Добрынін³²⁶, М.М. Критский³²⁷, Л.Г. Сімкіна³²⁸, Л.І. Абалкін³²⁹, І.В. Скоблякова³³⁰, В.І. Костюк³³¹, С. Клімов³³², І.Т. Корогодін³³³, О.Й. Косарев³³⁴, Т. Шульц³³⁵) та інтелектуального капіталу (А.Н. Козирев³³⁶, О.Н. Мельников³³⁷, С. Ілляшенко³³⁸, Т. Орлова³³⁹).

Трансформація праці у капітал, капіталізація праці створює нові комбінації у виробничих відносинах, формуючи таким чином додаткову цінність – можливість підвищити прибутковість за рахунок синергії взаємодії всіх можливих факторів виробництва: «товариство створює споживчу цінність, виходячи з інтересів акціонерів і потреб клієнтів, удосконалюючи внутрішні процеси за рахунок координації зусиль працівників, інформаційних систем і організаційної культури»³⁴⁰.

Метаморфоза сутності прибутку в працях економістів спрямована в русло формування нових характеристик прибутку, головним фактором формування яких є праця та знання (вміння) працівників. Однак практична реалізація вимог нової сутності прибутку потребує змін в первинних ланках формування фінансових результатів діяльності підприємства та у принципах розподілу прибутку, що повинно проявитися у переосмисленні

³²⁴ Becker, Gary S. Human Capital / Becker, Gary S. – N.Y.: Columbia University Press, 1964.

³²⁵ Tnurow L. Inwestment in Human Capital / Tnurow L. – Belmont, 1970. – P. 116-117.

³²⁶ Добрынін А.Н. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А.Н. Добрынін, С.А. Дятлов. – СПб.: «Наука», 1999. – 309 с.

³²⁷ Критский М.М. Человеческий капитал / Критский М.М. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1991. – 120 с.

³²⁸ Симкіна Л.Г. Человеческий капитал в инновационной экономике / Симкіна Л.Г. – СПб.: СПб ГИЭА, 2000. – 152 с.

³²⁹ Стратегический ответ России на вызовы нового века / [под общ. ред. Л.И. Абалкіна]. – М.: Изд-во «Экзамен», 2004. – 608 с.

³³⁰ Скоблякова И.В. Инвестиции в человеческий капитал и эффекты образования / И.В. Скоблякова // Финансы и кредит. – 2006. – № 23. – С. 76-79.

³³¹ Костюк В.И. Теория эволюции и социоэкономические процессы / Костюк В.И. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – С. 120-121.

³³² Климов С. Человеческий и социальный капитал / С. Климов // Менеджмент и менеджер. – 2006. – № 5. – С. 4-9.

³³³ Корогодін И.Т. Качество труда: содержание, проблемы роста / Корогодін И.Т. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1990. – 223 с.

³³⁴ Косарев О.Й. Людський капітал як ключовий чинник забезпечення економічної безпеки підприємства / О.Й. Косарев, О.І. Захаров, О.М. Рибак // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 9(87). – С. 104-113.

³³⁵ Schultz T. Inwestment in Human Capital – the Role of Education and of Research / Schultz T. – N.Y., 1971. – P. 62.

³³⁶ Козырев А.Н. Интеллектуальный капитал: состояние проблемы [Электронный ресурс] / А.Н. Козырев. – Режим доступа : http://www.labrate.ru/kozyrev/kozyrev_doklad_i-capital_2004.htm.

³³⁷ Мельников О.Н. Творческая энергия как механизм реализации интеллектуального капитала [Электронный ресурс] / О.Н. Мельников. – Режим доступа : <http://www.creativeconomy.ru/library/prd169.php>.

³³⁸ Ілляшенко С. Сутність, структура і методичні основи оцінки інтелектуального капіталу підприємства / С. Ілляшенко // Економіка України. – 2008. – № 11. – С. 16-26.

³³⁹ Орлова Т. Интеллектуальный капитал: понятие, сущность, виды / Т. Орлова // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 4. – С. 109-118.

³⁴⁰ Каплан, Роберт С. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Роберт С. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с. – С.27.

значення категорії прибутку та змінах в системі бухгалтерського обліку.

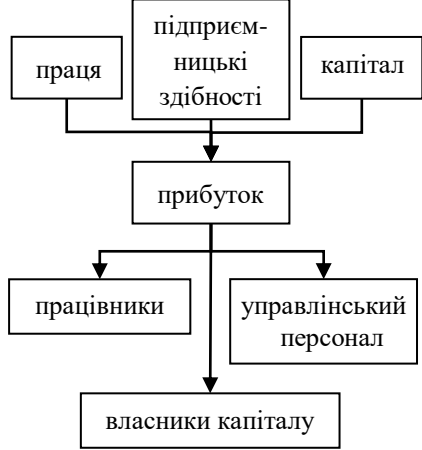
За результатами порівняльного аналізу етапів розвитку цивілізації та зміною сутності прибутку виділено напрями удосконалення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Характеристика бухгалтерського обліку фінансових результатів в умовах зміни сутності прибутку

Сутність прибутку	Зв'язок процесу формування та розподілу прибутку	Характеристика бухгалтерського обліку фінансових результатів
1	2	3
«прибуток – праця»	<pre> graph TD A[праця] --- B[прибуток] C[земля] --- B B --> D[працівники] </pre>	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток слід розглядати в сукупності його дещо модифікованих форм: сукупність засобів існування, чистий продукт, дохід підприємця тощо; - закладена обчислювальна основа обліку; - використання для фіксації інформації про об'єкт, прототипів документів; - проблеми ідентифікації фінансових результатів через відсутність єдиного грошового узагальнення, системності у фіксації господарської інформації та подвійного запису
«прибуток – праця і капітал»	<pre> graph TD A[праця] --- B[прибуток] C[капітал] --- B B --> D[власники капіталу] </pre>	<ul style="list-style-type: none"> - відображення фактів господарського життя в грошовому вимірі; - відсутність можливості чіткої ідентифікації фінансових результатів через ігнорування грошової оцінки матеріальних цінностей; - головний акцент робиться на фіксацію інформації про доходи і витрати та рух грошових коштів - визначення фінансових результатів тільки після проведення повної інвентаризації; - визначення фінансових результатів шляхом співставлення чистих активів на початок і кінець періоду
«прибуток – капітал і ефективне управління»	<pre> graph TD A[праця] --- B[прибуток] C[підприємницькі здібності] --- B D[капітал] --- B B --> E[власники капіталу] B --> F[управлінський персонал] </pre>	<ul style="list-style-type: none"> - застосування подвійного запису; - закриття рахунків, слугує не тільки оцінці майна, але й оцінці фінансових результатів; - другорядним результатом складання балансу є розрахунок прибутку (збитку); - визначення фінансових результатів розглядається в контексті порівняння величини чистих активів на початок і кінець періоду - баланс розглядається як засіб визначення прибутку; - оцінка прибутку здійснюється виходячи з доходів і витрат; - розрахунок фінансових результатів формується як інструмент управління підприємством; - штучне розділення діяльності підприємства на окремі звітні періоди виражається необхідністю розрахунку фінансових результатів

Продовження табл. 3.2

1	2	3
«прибуток – знання і праця»	 <pre> graph TD A[праця] --> B[прибуток] C[підприємницькі здібності] --> B D[капітал] --> B B --> E[працівники] B --> F[управлінський персонал] B --> G[власники капіталу] </pre>	<ul style="list-style-type: none"> - зростання впливу нових факторів виробництва у формуванні фінансових результатів; - розробка додаткових методик визначення фінансових результатів та оцінки ефективності діяльності суб'єктів господарювання; - поява в обліку нових об'єктів: людський капітал, інтелектуальний капітал тощо; - необхідність визначення впливу облікової політики на фінансові результати; - соціально-економічних партнерів на організаційно-практичні аспекти бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку

Доіндустріальному суспільству відповідають наступні парадигми бухгалтерського обліку: проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія та проста монетарна бухгалтерія, в яких проблеми відображення фінансових результатів викликані відсутністю єдиного грошового вимірника, узагальнення та системності у фіксації господарської інформації, подвійного запису. Головний акцент робився на фіксацію інформації про доходи і витрати та рух грошових коштів, визначення фінансових результатів здійснювалося шляхом співставлення чистих активів на початок і кінець періоду.

У періодизації розвитку бухгалтерського обліку на основі зміни парадигм, проф. Н.М. Малюга зазначає про «відсутність умов для розрахунку прибутку в поточному періоді за домінування простої натуральної, камеральної та простої монетарної бухгалтерії»³⁴¹.

У взаємодії людини з перетвореною природою чи машиною обчислювальну основу склали подвійна статична та подвійна динамічна бухгалтерії. Характерними рисами бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку були: застосування подвійного запису; закриття рахунків проводилося не тільки для оцінки майна, але й для оцінки фінансових результатів; розрахунок прибутку (збитку) розглядався як інструмент управління підприємством. Домінуючим варіантом розподілу є поділ величини позитивних фінансових результатів між власниками та підприємцями, що обмежувало розвиток облікового забезпечення процесу розподілу прибутку.

Зважаючи на те, що головним завданням бухгалтерського обліку є забезпечення інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства зацікавлених користувачів, а постіндустріальне суспільство

³⁴¹ Малюга Н.М. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку на основі зміни парадигм / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2008. – № 1(35). – С. 75-77.

ґрунтується на інформації та знаннях (суспільство є втіленням «взаємодії людини з людиною» чи «гри між людьми»), прибуток слід розглядати як результат, отриманий внаслідок використання знань, вмінь працівників та ефективної взаємодії між ними, підтвердженням чого є результати досліджень багатьох науковців. Зокрема, Г.С. Суков та І.Я. Тупік зазначають: «... цінний актив будь-якої компанії ХХ ст. – це виробниче обладнання, а цінний актив будь-якої компанії ХХІ ст. – це працівники розумової праці і їх продуктивність»³⁴².

Бухгалтерський облік формування фінансових результатів та використання прибутку в умовах подвійної інформаційної динаміки характеризується наступними рисами: зростання впливу нових факторів виробництва у формуванні фінансових результатів; розробка додаткових методик визначення фінансових результатів та оцінки ефективності діяльності суб'єктів господарювання; поява в обліку нових об'єктів (людський капітал, інтелектуальний капітал, клієнтурний капітал); необхідність визначення впливу облікових факторів на формування фінансових результатів.

Дані концептуальні зміни в розвитку суспільства, в умовах господарювання та в особливостях організації та ведення бухгалтерського обліку визначають важливість трудового колективу у досягненні результатів діяльності та подальшого функціонування підприємства. Превалюючим підходом у розподілі прибутку повинен стати поділ між власниками капіталу, праці та суспільства в цілому. Належне місце у виконанні та контролюванні процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку повинно бути відведене бухгалтерському обліку. Недарма проф. М.Т. Білуха метою бухгалтерського обліку визначає: «... сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці та самої праці у підприємницькій діяльності для одержання найбільшого прибутку, спрямованого на задоволення соціальних потреб працівників підприємства»³⁴³.

Беручи до уваги важливість праці як фактора виробництва, одного із найважливіших чинників формування позитивних фінансових результатів, слід враховувати обернені зв'язки мотиваційного характеру, які повинні проявлятися в конкретно застосовуваних облікових процедурах, на чому і акцентує увагу проф. Ф.Ф. Бутинець: «... правильно організований облік зберігає майно власника, надає інформацію для управління, сприяє правильному та об'єктивному розподілу доходів, забезпечує соціальний захист працівників»³⁴⁴.

³⁴² Суков Г.С. Управління розвитком персоналу на машинобудівному заводі. Теорія і практика / Г.С. Суков, І.Я. Тупік. – К. : КНЕУ, 2008. – 232 с. – С. 83.

³⁴³ Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку / Білуха М.Т. – К.: 2000. – 692 с. – С. 4.

³⁴⁴ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с. – С. 35.

В основу побудови обліку в умовах інституційних змін в економіці та суспільстві необхідно покласти інтереси учасників господарського процесу, взявши до уваги те, що в переважній більшості вони зводяться до процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку. Методологічно правильно організований облік фінансових результатів із врахуванням індивідуальних, а також і колективних інтересів усіх суб'єктів, є запорукою досягнення соціальної справедливості в обліку зокрема та в економіці в цілому.

В ринкових умовах господарювання прибуток виконує ряд важливих суспільно-економічних функцій, його визначення потребує однозначного тлумачення в усіх сферах суспільного відтворення. Проте сутність прибутку у визначеннях науковців характеризується альтернативністю кількісних та якісних параметрів.

Значна кількість науковців розглядають прибуток як головну мету діяльності підприємства (І.А. Бланк³⁴⁵, В.П. Кодацький³⁴⁶, О.Р. Кривицька³⁴⁷, Н.М. Малюга³⁴⁸, С.М. Бичкова³⁴⁹, М. Павлишенко³⁵⁰), базу економічного зростання держави (Ю.Л. Субботович³⁵¹, С.В. Захарін³⁵², Д.В. Ванькович³⁵³, М. Якубовський³⁵⁴), критерій ефективності діяльності, важливий оціночний показник (П.Н. Жевтяк³⁵⁵, Е.Ф. Борисов³⁵⁶, С.В. Мочерний³⁵⁷, М.А. Барун³⁵⁸), внутрішнє джерело

³⁴⁵ Бланк І.А. Управление капиталом: [учеб. курс] / И.А. Бланк. – К.: Ольга, Ника-Центр, 2004. – 576 с.

³⁴⁶ Кодацкий В.П. Прибыль и бизнес / Кодацкий В.П. – Х.: Экономика, 2002. – 189 с.

³⁴⁷ Кривицька О.Р. Планування прибутку підприємства при визначенні стратегії його розвитку / О.Р. Кривицька // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 138-142.

³⁴⁸ Малюга Н.М. Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 119-130.

³⁴⁹ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.

³⁵⁰ Павлишенко М. Роль закону єдності товарного і грошового обігу в утворенні прибутку / М. Павлишенко // Економіка України. – 2006. – № 2. – С. 34-42.

³⁵¹ Субботович Ю.Л. Прибуток у господарській діяльності підприємницьких структур / Ю.Л. Субботович // Фінанси України. – 1999. – № 12. – С. 39-46.

³⁵² Захарін С.В. Регулювання власних джерел фінансування інвестиційної діяльності підприємств / С.В. Захарін // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 5(83). – С. 161-168.

³⁵³ Ванькович Д.В. Аналіз фінансових джерел формування інвестиційних ресурсів в Україні / Д.В. Ванькович, Н.Б. Демчишак // Фінанси України. – 2007. – № 7. – С. 72-84.

³⁵⁴ Якубовський М. Концептуальні основи стратегії розвитку промисловості України на період до 2017 року / М. Якубовський, В. Новицький, Ю. Кіндзерський // Економіка України. – 2007. – № 11 (552). – С. 4-21.

³⁵⁵ Жевтяк П.Н. Прибыль в социалистическом расширенном производстве / П.Н. Жевтяк, В.И. Колесников. – М.: Финансы, 1976. – 272 с.

³⁵⁶ Политэкономический словарь [под ред. Е.Ф. Борисова, В.А. Жамина, М.Ф. Макаровой]. – М.: Издательство политической литературы, 1972. – 368 с.

³⁵⁷ Економічна енциклопедія / [під ред. С.В. Мочерного]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.

³⁵⁸ Барун М.А. Справочник по финансово-экономическим расчетам / Барун М.А. – М.: Финансы, 1971. – 503 с.

формування фінансових ресурсів підприємства (І.Й. Яремко³⁵⁹, Л.В. Клоченок³⁶⁰, І.А. Бланк³⁶¹), засіб задоволення соціальних потреб суспільства (Т.О. Білик³⁶², Р. Каплан³⁶³), основний захисний механізм від втрати платоспроможності та банкрутства (С.В. Гвардін³⁶⁴, А.С. Плохотнікова³⁶⁵, А.В. Шегда³⁶⁶), головне джерело підвищення ринкової вартості підприємства (А. Томпсон³⁶⁷, Д. Дерлоу³⁶⁸, Р. Каплан³⁶⁹, В.В. Ковальов³⁷⁰).

Таким чином, в умовах інституційних змін в економіці та суспільстві знаходить своє підтвердження постулат Боулдінга: «поняття прибутку не може бути однозначним, так як існує цілий спектр таких понять, кожне з яких відповідає визначеній цілі»³⁷¹. Диференціація визначень прибутку залежно від інформаційних потреб, підкріплених особистими та колективними інтересами, достатньо розкривається у довідковій літературі.

З опрацьованої нами сукупності довідкової літератури низка дослідників (В.Д. Базилевич³⁷², А.Б. Борисов³⁷³, П.І. Багрій³⁷⁴,

³⁵⁹ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

³⁶⁰ Клоченок Л.В. Прибуток – джерело поповнення власного капіталу підприємств / Л.В. Клоченок // Наукові праці НДФІ. – 2001. – № 1(13). – С. 71-76.

³⁶¹ Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент: [учеб. курс] / И.А. Бланк. – К.: Эльга-Н, Ника-Центр, 2001. – 448 с.

³⁶² Білик Т.О. Теоретичні аспекти прибутку / Т.О. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8(51). – С. 8-13.

³⁶³ Каплан, Роберт С. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Роберт С. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с.

³⁶⁴ Гвардин С.В. Финансирование слияний и поглощений в России / С.В. Гвардин, И.Н. Чекун. – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2006. – 195 с.

³⁶⁵ Плохотнікова А.С. Удосконалення механізму управління прибутком / А.С. Плохотнікова // Держава і регіони. – 2006. – № 3. – С.417-419.

³⁶⁶ Шегда А.В. Форми корпоративного контролю в системі акціонерних відносин в Україні. Корпорації та інтегровані структури: проблеми науки та практики: [монографія] / А.В. Шегда, Д.О. Баюра. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 344 с.

³⁶⁷ Томпсон-мл., Артур, А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / А. Томпсон, А.Дж. Стрикленд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2008. – 928 с.

³⁶⁸ Дерлоу Д.. Ключові Управлінські рішення. Технологія прийняття рішень / Дерлоу Д. – К.: Всеуито, Наукова думка 2001. – 242 с.

³⁶⁹ Каплан, Роберт С. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Роберт С. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с.

³⁷⁰ Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / Ковалев В.В. – М. – Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

³⁷¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 400.

³⁷² Базилевич В.Д. Ринкова економіка: основні поняття і категорії / В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич. – К.: Знання, 2006. – 263 с.

³⁷³ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

³⁷⁴ Економічний словник [під ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова]. – К., 1973. – 621 с.

С.В. Мочерний³⁷⁵, Л.М. Алексеєнко³⁷⁶, М.І. Молдованов³⁷⁷, В.С. Іфтемічук³⁷⁸, Е.Ф. Борисов³⁷⁹, Л.І. Антошкіна³⁸⁰, М.А. Корольов³⁸¹, Л.М. Чернелєвський³⁸²) трактують прибуток з політекономічної точки зору, що зумовлює розширення меж сутності прибутку та ускладнення методики розрахунку. У визначеннях даних авторів використовуються категорії «додаткова вартість», «додатковий продукт», «приховані витрати», «альтернативні витрати», «фактори виробництва» – абстрактні економічні категорії, що не мають чіткої ідентифікації у системі бухгалтерського обліку. Визначення прибутку з їх використанням характеризує сутність (якісні параметри) даної категорії, проте методика потребує використання чітко визначених складових, які в даному випадку відсутні або ж не характеризують усієї сукупності господарських операцій.

Серед досліджених праць значна кількість авторів (А.Б. Борисов³⁸³, П.І. Багрія³⁸⁴, М.І. Молдованов³⁸⁵, В.С. Іфтемічук³⁸⁶, Е.Ф. Борисов³⁸⁷, Л.І. Антошкіна³⁸⁸, М.А. Корольов³⁸⁹, Л.М. Чернелєвський³⁹⁰) визначають прибуток як перетворену форму додаткової вартості. Дане твердження хоча й пояснює природу прибутку, проте при його розподілі підкреслюється право найманих працівників на отримання винагороди за

³⁷⁵ Економічна енциклопедія / [під ред. С.В. Мочерного]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.

³⁷⁶ Алексеєнко Л.М. Економічний глумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.

³⁷⁷ Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / [під заг. ред. М.І. Молдованова]. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.

³⁷⁸ Іфтемічук В.С. Економічний словник-довідник / В.С. Іфтемічук, М.В. Іфтемічук. – Чернівці: «Прут», 1997. – 240 с.

³⁷⁹ Политэкономический словарь [под ред. Е.Ф. Борисова, В.А. Жамина, М.Ф. Макаровой]. – М.: Издательство политической литературы, 1972. – 368 с.

³⁸⁰ Антошкіна Л.І. Словник-довідник бухгалтера / Антошкіна Л.І., Вороновська О.В., Рунчева Н.В. – Донецьк: Юго-Восток, 2005. – 70 с.

³⁸¹ Статистический словарь [под ред. М.А. Королев]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 623 с.

³⁸² Термінологічний словник з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту [уклад. Л.М. Чернелєвський, О.В. Овдій, Л.М. Стиренко, Т.В. Терещенко]. – К.: НУХТ, 2003. – 82 с.

³⁸³ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

³⁸⁴ Економічний словник [під ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова]. – К., 1973. – 621 с.

³⁸⁵ Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / [під заг. ред. М.І. Молдованова]. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.

³⁸⁶ Іфтемічук В.С. Економічний словник-довідник / В.С. Іфтемічук, М.В. Іфтемічук. – Чернівці: «Прут», 1997. – 240 с.

³⁸⁷ Политэкономический словарь [под ред. Е.Ф. Борисова, В.А. Жамина, М.Ф. Макаровой]. – М.: Издательство политической литературы, 1972. – 368 с.

³⁸⁸ Антошкіна Л.І. Словник-довідник бухгалтера / Антошкіна Л.І., Вороновська О.В., Рунчева Н.В. – Донецьк: Юго-Восток, 2005. – 70 с.

³⁸⁹ Статистический словарь [под ред. М.А. Королев]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 623 с.

³⁹⁰ Термінологічний словник з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту [уклад. Л.М. Чернелєвський, О.В. Овдій, Л.М. Стиренко, Т.В. Терещенко]. – К.: НУХТ, 2003. – 82 с.

неоплачену працю у вигляді прибутку, що ставить під сумнів головний мотив організації підприємницької діяльності – отримання прибутку; вкладення в неї додаткових капіталів власниками. Працю слід розглядати як один із факторів виробництва, який, функціонуючи у господарському процесі, утворює прибуток, цим самим надаючи працівникам право на отримання його частини.

Зважаючи на те, що прибуток відображає інтереси суб'єктів суспільного розподілу, його трактування повинно максимально відповідати умовам фіксації, реєстрації та узагальнення інформації про діяльність підприємства, тобто технології бухгалтерського обліку. На думку багатьох вчених, зокрема проф. Н.М. Малюги, прибуток, «визначений з бухгалтерської точки зору, має достатньо зрозумілий і практично реалізуємий алгоритм розрахунку»³⁹¹. Підтвердженням слугують слова економічного історика Ф. Броделя: «щоб достеменно полічити зиск, треба було б, як для промислової діяльності, побачити речі зсередини, накреслити бухгалтерську модель»³⁹².

Спільними рисами у визначеннях прибутку (В.Д. Базилевич³⁹³, А.Н. Азріліян³⁹⁴, А.Б. Борисов³⁹⁵, П.І. Багрій³⁹⁶, А.Г. Загородній³⁹⁷, В.С. Іфтемічук³⁹⁸, Б.А. Райзберг³⁹⁹, Д.В. Пірс⁴⁰⁰, А.Я. Боярський⁴⁰¹, М.А. Корольов⁴⁰², Н.Г. Сичова⁴⁰³) є однорідність у тлумаченні бухгалтерських категорій, що виступають складовими алгоритму визначення прибутку. Дані визначення є прийнятними для системи бухгалтерського обліку, тобто на основі їх, використовуючи масив економічної інформації про діяльність підприємства, сформований у процесі ведення обліку, можна визначити фінансовий результат.

³⁹¹ Малюга Н.М. Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 119-130. – С. 126.

³⁹² Бродель Ф. Матеріальна цивілізація, економіка і капіталізм, XV-XVIII ст.: в 3-х т. / Ф. Бродель. – К.: Основи, 1997. – Т. 2. Ігри обміну. – 585 с. – 309.

³⁹³ Базилевич В.Д. Ринкова економіка: основні поняття і категорії / В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич. – К.: Знання, 2006. – 263 с.

³⁹⁴ Большой экономический словарь: [под. ред. А.Н. Азрилиана]. – [5-е изд. доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.

³⁹⁵ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

³⁹⁶ Економічний словник [під ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова]. – К., 1973. – 621 с.

³⁹⁷ Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

³⁹⁸ Іфтемічук В.С. Економічний словник-довідник / В.С. Іфтемічук, М.В. Іфтемічук. – Чернівці: «Прут», 1997. – 240 с.

³⁹⁹ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с.

⁴⁰⁰ Словник сучасної економіки Макміллана / [авт. – уклад. Д.В. Пірс]. – К.: «АртЕк», 2000. – 640 с.

⁴⁰¹ Статистический словарь [под. ред. А.Я. Боярского, А.И. Ежова]. – М., 1965. – 707 с.

⁴⁰² Статистический словарь [под. ред. М.А. Королев]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 623 с.

⁴⁰³ Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов [под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с.

Недоліком є те, що за даною методикою ми розрахуємо проміжний фінансовий результат – валовий прибуток, значення якого, за ступенем цінності для користувачів (особливо при проведенні розподілу), є меншим. Це пов'язується з неврахуванням результатів від здійснення господарських операцій фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, вплив яких може бути досить значним.

Дані про дослідження сутності прибутку у довідково-економічній літературі узагальнено в табл. 3.3 та табл. 3.4.

Таблиця 3.3

Визначення поняття «прибуток» в довідковій літературі

Визначення прибутку	Автор
1	2
Прибуток – результат роботи підприємства, показник ефективності його господарської діяльності, який відображає створену і реалізовану додаткову вартість	Л.І. Антошкіна, О.В. Вороновська, Н.В. Рунчева ⁴⁰⁴
Економічний прибуток – це надлишок над нормальним прибутком, породжений ініціативою підприємця, його умінням знайти найкраще застосування та комбінацію економічних ресурсів, здійснювати нововведення, ризикувати тощо Прибуток бухгалтерський – різниця між валовим доходом (виручкою від реалізації продукції) та бухгалтерським (зовнішніми) витратами виробництва	В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич ⁴⁰⁵
Прибуток – різниця між всіма надходженнями підприємства і всіма витратами, пов'язаними з виробництвом і реалізацією товарів і послуг	І. Бернар, Ж-К. Коллі ⁴⁰⁶
Прибуток – перевищення доходів від реалізації товарів і надання послуг над витратами на виробництво і реалізацію цих товарів (послуг). Прибуток – різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність в грошовому вимірнику	А.Н. Азрилиян ⁴⁰⁷
Прибуток – різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність в грошовому вимірнику. Прибуток – перетворена форма доданої вартості, що виступає як перевищення доходу над витратами за визначений період часу	А.Б. Борисов ⁴⁰⁸
Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Ф.Ф. Бутинець ⁴⁰⁹

⁴⁰⁴ Антошкіна Л.І. Словник-довідник бухгалтера / Антошкіна Л.І., Вороновська О.В., Рунчева Н.В. – Донецьк: Юго-Восток, 2005. – 70 с. – С. 41.

⁴⁰⁵ Базилевич В.Д. Ринкова економіка: основні поняття і категорії / В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич. – К.: Знання, 2006. – 263 с. – С. 82.

⁴⁰⁶ Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: в 2 т. / И. Бернар, Ж-К. Колли. – Москва: «Международные отношения», 1997. – 760 с. – С. 405.

⁴⁰⁷ Большой экономический словарь: [под. ред. А.Н. Азрилияна]. – [5-е изд. доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с. – С. 773,757.

⁴⁰⁸ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с. – С. 566.

⁴⁰⁹ Бухгалтерський словник / [під. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с. – С. 142.

Продовження табл. 3.3

1	2
Прибуток – різниця між доходом від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, іншого майна підприємства і витратами за даними операціями	І.П. Фамінський ⁴¹⁰
Прибуток підприємства в кількісному відношенні становить різницю між виручкою підприємства за продану продукцію і затратами на її виробництво та реалізацію (повною собівартістю) Прибуток – одна із форм чистого доходу, частина вартості (ціни) в якій виражається додатковий продукт, створений додатковою працею працівників у матеріальному виробництві	В.С. Іфтемічук, М.В. Іфтемічук ⁴¹¹
Прибуток (економічний) – частина загального доходу підприємства, фірми та компанії після відрахування економічних витрат. Прибуток економічний менший від бухгалтерського на величину прихованих, а економічні витрати охоплюють явні і приховані витрати компанії Прибуток (бухгалтерський) – перевищення валового доходу підприємства над його бухгалтерськими (зовнішніми) витратами. Бухгалтерські витрати – це витрати на купівлю засобів праці, робочої сили, сировини, електроенергії, сплата відсотків за взятий у позику капітал, оплата транспортних послуг та ін.	С.В. Мочерний ⁴¹²
Прибуток – грошовий вираз частини чистого доходу суспільства; різниця між оптовою ціною підприємства і повною собівартістю продукції Прибуток – дохід на функціонуючий капітал, одержаний підприємцями внаслідок експлуатації найманих робітників; перетворена форма додаткової вартості	П.І. Багрій, С.І. Дорогунцов ⁴¹³
Прибуток – виражений у грошовій формі чистий дохід підприємства на вкладений капітал, який характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності і представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними затратами у процесі виконання цієї діяльності	Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко ⁴¹⁴
Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Д.Д. Гордієнко ⁴¹⁵
Прибуток – одна із форм вартості додаткового продукту, що виступає як різниця між ціною реалізації товару і затратами на його виробництво	М.І. Молдованов ⁴¹⁶

⁴¹⁰ Внешнеэкономический толковый словарь [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА – М, 2000. – 512 с. – С. 316.

⁴¹¹ Іфтемічук В.С. Економічний словник-довідник / В.С. Іфтемічук, М.В. Іфтемічук. – Чернівці: «Прут», 1997. – 240 с. – С. 429.

⁴¹² Економічна енциклопедія / [під. ред. С.В. Мочерного]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с. – С. 52, 163.

⁴¹³ Економічний словник [під. ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова]. – К., 1973. – 621 с. – С. 437.

⁴¹⁴ Алексеєнко Л.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с. – С. 497.

⁴¹⁵ Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / Гордієнко Д.Д. – К.: КНТ, 2006. – 308 с. – С. 169.

⁴¹⁶ Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / [під заг. ред. М.І. Молдованова]. – К.: Техніка, 1993. – 856 с. – С. 558.

Продовження табл. 3.3

1	2
<p>Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Прибуток – перевищення сукупних доходів над сукупними витратами. Обчислюють як різницю між валовим вииторгом (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг)</p>	<p>А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк⁴¹⁷</p>
<p>Прибуток – перевищення доходів від реалізації товарів і послуг над витратами на виробництво і реалізацію цих товарів Прибуток – перевищення доходів від реалізації товарів і надання послуг над витратами на виробництво і реалізацію цих товарів (послуг). Прибуток – різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність в грошовому вимірнику</p>	<p>Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовський, Е.Б. Стародубцева⁴¹⁸</p>
<p>Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати</p>	<p>Н.О. Марценяк, В.В. Лащак⁴¹⁹</p>
<p>Прибуток – перевищення доходів над витратами у визначеному періоді. Доходи і витрати відносяться до визначеного періоду, але це необов'язково надходження і виплати готівкою за цей період, тобто зберігається принцип порівнянності</p>	<p>К. Ноубс⁴²⁰</p>
<p>Прибуток – перетворена форма додаткової вартості, визначеної як залишок виручки над затратами капіталу і привласнена капіталістом</p>	<p>Е.Ф. Борисов, В.А. Жамін, М.Ф. Макарова⁴²¹</p>
<p>Прибуток – різниця між виручкою отриманою від продажу продукції та повними альтернативними витратами, пов'язаними з виготовленням цієї продукції</p>	<p>Д.В. Пірс⁴²²</p>
<p>Прибуток – сума, що залишається після того, як підприємство сплатило за всіма своїми рахунками (зобов'язаннями)</p>	<p>В.В. Волошин, А.Н. Филоненко, С.Н. Березовенко⁴²³</p>
<p>Прибуток – різниця між виручкою і всіма вирахуваннями з неї</p>	<p>А.Я. Боярський, А.І. Єжов⁴²⁴</p>
<p>Прибуток визначається як різниця між валовою виручкою і затратами на виробництво і реалізацію продукції, робіт, послуг</p>	<p>М.А. Корольов⁴²⁵</p>

⁴¹⁷ Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с. – С. 455.

⁴¹⁸ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с. – С. 147, 256.

⁴¹⁹ Марценяк Н.О. Понятійно-термінологічний словник з контролю, аудиту та ревізії / Н.О. Марценяк, В.В. Лащак. – Чернівці, 2005. – 103 с. – С. 77.

⁴²⁰ Ноубс К. Карманный словарь-справочник бухгалтера / Ноубс К.; [пер. с англ. под ред. М.С. Киселева и С.А. Табалиной]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1993. – 200 с. – С. 159. – С. 159.

⁴²¹ Политэкономический словарь [под ред. Е.Ф. Борисова, В.А. Жамина, М.Ф. Макаровой]. – М.: Издательство политической литературы, 1972. – 368 с. – С. 233.

⁴²² Словник сучасної економіки Макміллана / [авт. – уклад. Д.В. Пірс]. – К.: «АртЕк», 2000. – 640 с. – С. 487.

⁴²³ Справочник экономиста-международника / [под ред. В.В. Волошина, А.Н. Филоненко, С.Н. Березовенко]. – К.: Политиздат Украины, 1990. – 399 с. – С. 280.

⁴²⁴ Статистический словарь [под ред. А.Я. Боярского, А.И. Ежова]. – М., 1965. – 707 с. – С. 456.

⁴²⁵ Статистический словарь [под ред. М.А. Корольов]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 623 с. – С. 397.

Продовження табл. 3.3

1	2
Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати Прибуток – частина додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва. Відособлення частини вартості продукції у вигляді витрат виступає в грошовому виразі як собівартість продукції	Л.М. Чернелевський, О.В. Овдій, Л.М. Стиренко, Т.В. Терещенко ⁴²⁶
Прибуток – різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат на його виробництво	Н.Г. Сичев, В.В. Ільїн ⁴²⁷
Прибуток – частина додаткового продукту, важливий загальний показник виробничо-господарської діяльності підприємства, об'єднань, галузей і всього народного господарства	В.Ф. Гарбузов ⁴²⁸
Прибуток – грошовий дохід, створений в результаті виробничо-господарської діяльності; різниця між затратами на виробництво виробів і ціною по якій ці вироби реалізуються	А.В. Мойсєєв ⁴²⁹
Прибуток – сума грошових коштів, на яку доходи перевищують витрати	В.Г. Золотогоров ⁴³⁰

Найбільш прийнятне визначення прибутку, на нашу думку, наведене в працях Ф.Ф. Бутинця⁴³¹, Л.М. Чернелевського⁴³², А.Г. Загороднього⁴³³, які стверджують, що прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Використовуючи в даному випадку спосіб порівняння двох величин, можна визначити кінцевий фінансовий результат від усієї сукупності здійснених господарських операцій.

Таблиця 3.4

Систематизація визначення прибутку в довідково-економічній літературі

Визначення сутності прибутку	Науковці	Частка, %
1	2	3
Перетворена форма доданої додаткової вартості, що виступає як перевищення доходу над витратами за визначений період часу	Борисов А.Б., Багрій П.І., Молдованов М.І., Іфтемічук В.С., Борисов Е.Ф., Антошкіна Л.І., Рунчева Н.В., Королев М.А., Гарбузов В.Ф., Чернелевський Л.М., Овдій О.В.	23

⁴²⁶ Термінологічний словник з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту [уклад. Л.М. Чернелевський, О.В. Овдій, Л.М. Стиренко, Т.В. Терещенко]. – К.: НУХТ, 2003. – 82 с. – С. 63.

⁴²⁷ Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов [под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с. – С. 153.

⁴²⁸ Финансово-кредитный словарь: в 3 т. / [под. ред. В.Ф. Гарбузова]. – М.: Финансы и статистика, 1986. – Т. II. А-Й. – 511 с. – С. 471.

⁴²⁹ Экономический словарь-справочник [под ред. А.В. Моисеева]. – М.: Просвещение, 1978. – 240 с. – С. 131.

⁴³⁰ Энциклопедический словарь по экономике [под ред. В.Г. Золотогорова]. – Минск: «Полымя», 1997. – 571 с. – С. 338.

⁴³¹ Бухгалтерський словник / [під. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

⁴³² Термінологічний словник з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту [уклад. Л.М. Чернелевський, О.В. Овдій, Л.М. Стиренко, Т.В. Терещенко]. – К.: НУХТ, 2003. – 82 с.

⁴³³ Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

Продовження табл. 3.4

1	2	3
Різниця між доходами від реалізації товарів, робіт, послуг та витратами на їх виробництво та реалізацію	Бернар І., Лазовский Л.М., Райзберг Б.А., Ратновский А.А., Д.В. Пірс, Сичев Н.Г., Ільїн В.В., Іфтемічук В.С., Мочерний С.В.	17
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Бутинець Ф.Ф., Гордієнко Д.Д., Чернелєвський Л.М., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Марценяк Н.О.	15
Різниця між виручкою (валовим доходом) і сумою витрат факторів виробництва	Базилевич В.Д., Азриліян А.Н., Борисов А.Б., Райзберг Б.А.	11
Чистий дохід на вкладений капітал, який характеризує винагороду підприємця за ризик здійснення підприємницької діяльності	Базилевич В.Д., Базилевич К.С., Алексеєнко Л.М., Олексієнко В.М.	5
Перевищення сукупних доходів над сукупними витратами	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Ноубс К.	5
Частина загального доходу підприємства після відрахування економічних витрат	Мочерний С.В.	3
Сума, що залишається після того, як підприємство сплатило за всіма своїми рахунками (зобов'язаннями)	Волошин В.В., Філоненко А.Н., Березовенко С.Н.	3
Різниця між виручкою і всіма вирахуваннями з неї	Боярский А.Я., Єжов А.І.	3
Сума грошових коштів, на яку доходи перевищують витрати	Золотогоров В.Г.	3
Різниця між доходом від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, іншого майна підприємства і витратами за даними операціями	Фамінський І.П.	3
Грошовий вираз частини чистого доходу суспільства, різниця між оптовою ціною і повною собівартістю продукції	Багрій П.І., Дорогунцов С.І.	3
Прибуток, одержаний внаслідок ревалоризації активів чи ревалоризації пасивів (амортизація)	Алексеєнко Л.М., Олексієнко В.М.	3
Різниця між затратами на виробництво виробів і ціною по якій ці вироби реалізуються	Мойсеєв А.В.	3
Разом		100

Беззаперечним є той факт, що зі змінами в економічному середовищі визначення поняття «прибуток» ускладнюється залежно від мети розрахунку та економічних потреб зацікавлених осіб. Перманентним залишається те, що «прибуток являє собою різницю, відхилення, залишок»⁴³⁴.

Для уникнення розбіжностей в трактуванні прибутку, необхідно уточнити його визначення, що наведене в системі нормативно-правових актів, які регламентують організацію та ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, слід наводити методологічні норми тієї системи, в якій

⁴³⁴ Бабо А. Прибыль / Бабо А.; [пер. с фр. под. ред. В.И. Кузнецова]. – М.: Прогресс, 1993. – 176 с.

функціонує досліджуваний об'єкт. У даному випадку визначення прибутку слід подавати наступним чином: прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, що визначені у системі бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік є інформаційною системою для управління. Дане визначення необхідно задекларувати в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

В умовах інституційних змін, досліджувану категорію слід розглядати як результат, отриманий внаслідок використання знань працівників всіх рівнів та взаємодії суб'єкта господарювання із зовнішнім соціально-економічним середовищем.

Врахування визначеної сутності прибутку дозволяє раціоналізувати систему його розподілу шляхом врахування інтересів всіх соціально-економічних партнерів через удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку.

Побудова раціональної системи розподілу прибутку сприяє досягненню позитивних ефектів у демократизації економічного розвитку, що є однією із першопричин соціальної спрямованості економіки: «економічний розвиток впливає на демократизацію через різні канали, зокрема через запровадження цивілізованої (справедливої) системи розподілу між соціальними групами населення»⁴³⁵. Проте, відомий представник монетаризму М. Фрідман виконання соціальних функцій бізнесом вбачав «в бажанні підприємства максимізувати прибуток»⁴³⁶. Подібного бачення дотримується і російський економіст А. І. Нечитайло: «намагання отримати прибуток та збільшити його є потужним фактором розвитку виробничої діяльності комерційної організації. Даний стимул і визначає економічну і соціальну сутність категорії прибутку»⁴³⁷. На нашу думку, соціальна відповідальність бізнесу повністю реалізується тільки у випадках проведення безпосереднього розподілу прибутку за напрямками, які характеризують економічні інтереси суб'єктів, що продукують його.

Отже, важливість розподілу прибутку пояснюється необхідністю забезпечити ефективність подальшого функціонування підприємства, підвищення його життєдіяльності, а також досягнення соціальної справедливості: «розподіл доходів має забезпечувати як достатнє стимулювання ефективності, так і відповідати критерію соціальної прийнятності»⁴³⁸. Через систему негативної чи позитивної мотивації

⁴³⁵ Гальчинський А. Проблеми демократизації економіки / А. Гальчинський // Економіка України. – 2005. – № 11(528). – С. 4-11. – С.5.

⁴³⁶ Friedman M. The Social Responsibility of Business is to increase its Profit. «New York Times Magazine». – 1970. – September 13. – p. 122-126.

⁴³⁷ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С.12.

⁴³⁸ Алле М. Экономика как наука / Алле М. – М.: Наука для общества, РГГУ, 1995. – 166 с. – С. 19.

простежується зацікавленість контрагентів у процесі розподілу прибутку: «частину прибутку залишати як гарантію відносно третіх осіб, що збільшує майно товариства»⁴³⁹. Погляди вчених минулого та сучасності щодо розподілу прибутку наведено в додатках 3.3, 3.4, виокремлення домінантних суб'єктів розподілу – на рис. 3.4.

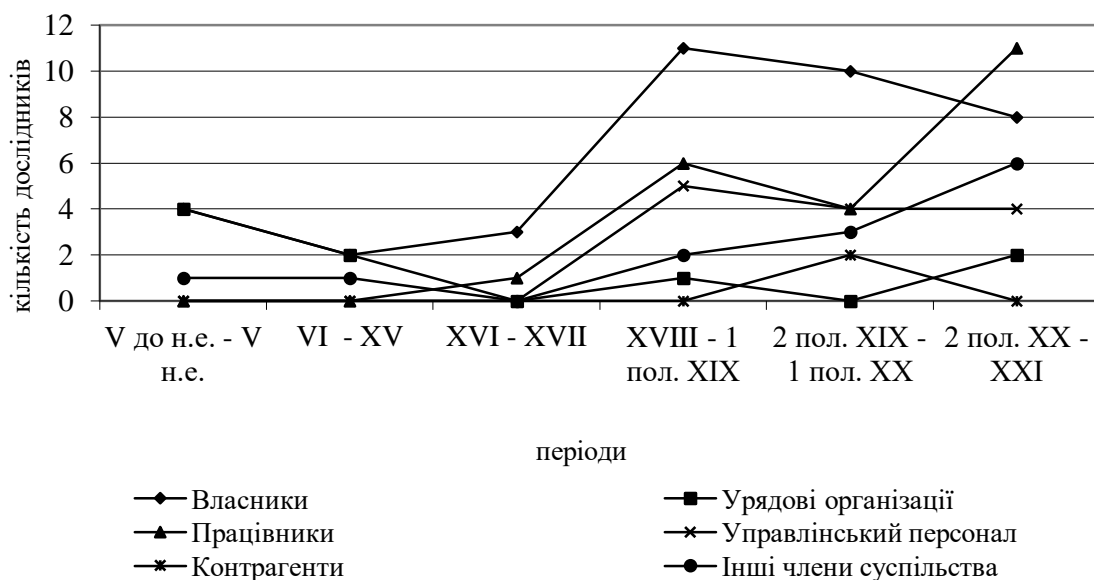


Рис. 3.4. Систематизація поглядів вчених щодо розподілу прибутку між економічними суб'єктами

В умовах інституційних змін головний акцент в процесі розподілу прибутку переноситься на задоволення в першу чергу загальносуспільних інтересів. Більшість науковців визначають необхідність розподілу прибутку на користь власників за залишковим принципом, виносячи на передній план його капіталізацію та забезпечення економічних інтересів працівників, управлінського персоналу, громади тощо.

Модель ціннісно-зорієнтованого менеджменту в управлінні підприємством передбачає, що управлінський персонал та власники підприємства повинні розуміти, що розподіл прибутку на користь інституційних чи на користь внутрішніх суб'єктів може однаково сприяти зростанню вартості бізнесу. Тому суб'єкти господарювання повинні брати на себе додаткові зобов'язання перед працівниками та іншими членами суспільства, ті зобов'язання, що виходять за рамки нормативно-правового поля щодо розподілу прибутку.

Основні напрями розподілу прибутку, що визначені авторами довідково-економічної літератури наведено в табл. 3.5.

⁴³⁹ Леоте Е. Инвентарь, баланс, и вывод результата в акционерных предприятиях / Е. Леоте // Счетоводство. – 1897. – № 4. – С. 46-48. – С. 47.

Таблиця 3.5

Варіативність напрямів розподілу прибутку в довідково-економічній літературі

Напрямки розподілу	Джерело												
	Загородній А.Г.	Мочерний С.В.	Азрілян А.Н.	Молдованов М.І.	Марценяк Н.О.	Борисов А.Б.	Райзберг Б.А.	Алексєнко Л.М.	Бутинєць Ф.Ф.	Бернар І.	Гарбузов В.Ф.	Крупка Я.Д.	Усього
стимулювання працівників	+			+	+	+	+		+	+	+	+	9
формування або поповнення резервного капіталу	+		+			+	+		+	+	+	+	8
виплату дивідендів	+		+			+	+		+	+		+	7
розвиток виробництва				+	+	+	+		+		+	+	7
задоволення соціально-культурних потреб					+	+	+		+		+	+	6
до бюджетів всіх рівнів	+	+		+	+								4
збільшення власного (статутного) капіталу			+							+		+	3
відповідно до цілей і завдань підприємства		+						+					2
формування резервів галузевого призначення					+								1

Значна частина дослідників (А.Г. Загородній⁴⁴⁰, М.І. Молдованов⁴⁴¹, Н.О. Марценяк⁴⁴², А.Б. Борисов⁴⁴³, Б.А. Райзберг⁴⁴⁴, В.Ф. Гарбузов⁴⁴⁵, І. Бернар⁴⁴⁶, Ф.Ф. Бутинєць⁴⁴⁷) визначають необхідність стимулювання працівників підприємства за рахунок прибутку поряд із формуванням резервного капіталу, виплатою дивідендів та спрямуванням частини прибутку на розвиток виробництва. Проте в практичній діяльності простежуються зовсім інші тенденції – прибуток формальними та неформальними способами капіталізується, частка його за залишковим принципом розподіляється між власниками акцій.

⁴⁴⁰ Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

⁴⁴¹ Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / [під заг. ред. М.І. Молдованова]. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.

⁴⁴² Марценяк Н.О. Понятійно-термінологічний словник з контролю, аудиту та ревізії / Н.О. Марценяк, В.В. Лацак. – Чернівці, 2005. – 103 с.

⁴⁴³ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

⁴⁴⁴ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с.

⁴⁴⁵ Финансово-кредитный словарь: в 3 т. / [под. ред. В.Ф. Гарбузова]. – М.: Финансы и статистика, 1986. – Т. II. А-Й. – 511 с.

⁴⁴⁶ Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: в 2 т. / И. Бернар, Ж-К. Колли. – Москва: «Международные отношения», 1997. – 760 с.

⁴⁴⁷ Бухгалтерський словник / [під. ред. проф. Ф.Ф. Бутиця]. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

Однак, проблемою є не визначення усієї сукупності напрямів розподілу прибутку, проблема полягає у встановленні пропорцій розподілу, обґрунтуванні теоретичних та методичних основ визначення його бази, форми подачі інформації про процес розподілу. Зокрема, проф. Ф.Ф. Бутинець до переліку обов'язкових показників, що мають оприлюднюватися, відносить: «суму прибутку, який залишається після сплати податків та обов'язкових платежів, порядок розподілу прибутку, витрати на утримання соціальної сфери для задоволення потреб працівників»⁴⁴⁸.

Тому визначення прибутку до розподілу як частки прибутку товариства, яка залишається після сплати податків та інших платежів, що сплачуються з прибутку і за рішенням загальних зборів акціонерів розподіляється за різними напрямками або ж капіталізується, у побудові системи розподілу потребує облікового підкріплення.

Отже, при дослідженні категорії прибутку необхідно зважати на те, що інтереси соціально-економічних партнерів розбіжні як щодо системи показників, так і, що особливо важливо, щодо методики їх обчислення. Тому узгодження даних інтересів по відношенню до визначення фінансових результатів та розподілу прибутку повинне бути забезпечене науково обґрунтованими методами ідентифікації соціально-економічних партнерів, їхніх внесків в отримання прибутку та часток, що ними отримуються. Модифікація сутності прибутку, зумовлена інституційними змінами, потребує розгляду значення даної категорії у контексті суспільного договору та теорії агентських відносин.

3.2. Суспільний договір як передумова відображення в бухгалтерському обліку процесів формування фінансових результатів та розподілу прибутку

В умовах інституційних змін функціонування суб'єктів господарювання виходить за межі суто прагматичних економічних цілей. Підприємства, які вирішують питання довгострокової перспективи та позитивної результативності, змушені взаємодіяти із внутрішнім та зовнішнім соціальним середовищем відмінним від економічного. Їх діяльність повинна здійснюватися з урахуванням впливу на навколишнє середовище, соціальний розвиток територіальної одиниці, інформаційні

⁴⁴⁸ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с. – С. 20.

потреби економічних суб'єктів, співпраці з владними інститутами, із урахуванням цього суб'єкти господарювання повинні трансформувати власні корпоративні цінності та принципи відповідно до етичних норм та цінностей суспільства. Природа даних дій виходить із соціально-економічного взаємозв'язку «людина-людина», адже сутність фінансово-господарської діяльності підприємства передбачає отримання всіх необхідних ресурсів, власниками яких є людина, виготовлення та реалізація продукції для задоволення індивідуальних та колективних потреб людей, оскільки «людина – вихідний пункт та кінцевий результат суспільного виробництва»⁴⁴⁹.

Взаємоузгодження суспільно-економічних відносин здійснюється через суспільний договір, який характеризується відкритим та динамічним процесом пошуку і реалізації нових форм узгодження інтересів між людьми різними за статусом, можливостями та доходами, визначаючи в кожен момент часу межі та норми, покликані нівелювати руйнівні явища соціальної боротьби, налагоджувати конструктивний діалог в суспільстві. Виконання умов суспільного договору пов'язане з рядом категорій та процесів економічної та соціальної систем, зокрема з прибутком та процесами його формування і розподілу.

Значення суспільного договору базується на основах спільної відповідальності та ідеалах рівності, соціальної упорядкованості інтересів, захисті природних прав та свобод людини. Визначення цінностей є підґрунтям сучасного розуміння та виконання суспільного договору, які вимагають неодмінного перегляду сутності окремих економічних категорій, що за своєю природою відображають диференціацію інтересів соціально-економічних партнерів та потребують узгоджених дій щодо ідентифікації таких категорій, асимілювання їх у господарському процесі.

Украй необхідним є дослідження основ суспільного договору у вирішенні актуальних проблем економічної системи, зокрема проблем розподілу прибутку. Сидоріна Т.Ю. зазначає: «актуальність звернення до концепції суспільного договору в сучасних умовах економічного і соціального розвитку обумовлена значенням, яке в концепції суспільного договору мають для розуміння ролі таких фундаментальних соціально-політичних категорій, як права людини, громадянське суспільство, соціальна справедливість, власність, раціональний вибір та ін.»⁴⁵⁰.

Основоположниками концепції суспільного договору вважають

⁴⁴⁹ Розвиток теорії та методологій обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: [монографія] / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с. – С. 13.

⁴⁵⁰ Сидорина Т.Ю. Социальный контракт и гражданское общество в исторической перспективе и современных Российских реалиях / Т.Ю. Сидорина // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2007 Том 5 № 2. – С. 118-128. – С. 118.

Т. Гоббса, Г. Грація, Дж. Локка, Б. Спінозу⁴⁵¹, проте проблеми взаємодії людей в рамках державного утворення, захисту їх інтересів досліджувалися індійськими (К. Вішнугупта) та грецькими (Арістотель, Платон, Демокрит) мислителями⁴⁵² ще задовго до появи перших праць про суспільний договір як такий. Виходячи з праць фундаторів концепції суспільного договору, метою суспільного договору є окреслення загальних та індивідуальних інтересів в суспільстві, визначення меж консенсусу у їх задоволенні, де головним суб'єктом виступає державне утворення. Проте інституційні зміни, що відбулися, перенесли акцент досягнення мети суспільного договору на первинну ланку економічної системи, вагомого значення набув взаємозв'язок «підприємство-людина-суспільство». Центральною ланкою в ньому залишається людина як власник, управлінський персонал, працівник, споживач, член суспільства, які в рамках суспільного договору мають свої інтереси, а головне – право у задоволенні власних економічних потреб. Таким чином, під суспільним договором слід розуміти прямо та опосередковано задекларовані взаємовідносини між соціальними та економічними суб'єктами з метою захисту їх інтересів та досягнення консенсусу і синергетичного ефекту у соціально-економічному розвитку держави. Це передбачає появу додаткових вимог до процесу управління господарюючим суб'єктом: «перш, ніж приймати будь-яке рішення, слід прорахувати, які будуть його результати, добро чи зло вони принесуть, в першу чергу, – працівникам підприємства, і в цілому – суспільству»⁴⁵³.

Беззаперечним залишається факт того, що підприємство є активним суб'єктом у відносинах, визначених суспільним договором, а результати його діяльності – об'єктом у виконанні останнім його функцій. Отримавши фінансово-економічну свободу дій, економічні суб'єкти взяли на себе виконання ряду функцій держави щодо забезпечення стабільності та справедливості соціально-економічного розвитку.

Еволюція сутності прибутку в контексті інституційних змін характеризується як можливий інструмент задоволення соціально-економічних інтересів усіх без винятку суб'єктів, що визначає дану економічну категорію як результат суспільного договору. Часткове забезпечення виконання останнього слід розглядати через призму бухгалтерського обліку процесів формування фінансових результатів та розподілу прибутку, визначення всередині кожного з них суб'єктів, що

⁴⁵¹ Соціологія: [навч. посіб. / за ред. С.О. Макеева]. – К.: «Українська енциклопедія» ім. М.П. Бажана, 1999. – 344 с.

⁴⁵² Проскурін П.В. Історія економіки та економічних учень. Економічна історія індустріальної цивілізації: [навч. посіб.] / П.В. Проскурін. – [вид. 2-ге, доповн. і перероб.]. – К.: КНЕУ, 2008. – 397 с.

⁴⁵³ Розвиток теорії та методологій обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: [монографія] / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с. – С. 17.

вносять ресурси для отримання прибутку і вигід, що ними отримуються після його розподілу: «бухгалтерський облік допомагає здійснити та втілити в життя цей набір контрактів»⁴⁵⁴. Мова йде про взаємовідносини між споживачами, управлінським персоналом, акціонерами, працівниками, аудиторами, постачальниками, причому дані взаємовідносини автор розглядає «як набір контрактів»⁴⁵⁵.

Процес формування фінансових результатів та розподілу прибутку доцільно розглядати в контексті теорії агентських відносин. Визначення та врахування економічних інтересів агентів та принципалів повинно лягти в основу бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку. На думку К. Арроу: «предметом дослідження теорії агентських відносин є форми коопераційних зв'язків між окремими економічними суб'єктами, які прагнуть якомога краще реалізувати (власні) інтереси»⁴⁵⁶. Теорія агентських відносин передбачає узгодження економічних відносин шляхом досягнення балансу інтересів принципалів та агентів, в т. ч. і щодо розподілу прибутку: «концепція покликана оптимізувати розподіл результатів діяльності, яка впливає із кооперації між принципалом та агентом»⁴⁵⁷.

Питання взаємодії принципалів з агентами в контексті функціонування суб'єкта господарювання широко досліджуються в працях зарубіжних науковців, зокрема А. Алчіана (A. Alchian)⁴⁵⁸, А. Амерші (A. Amershi)⁴⁵⁹, Г. Андерсона (G. Anderson)⁴⁶⁰, С. Ченга (S. Cheung)⁴⁶¹, К. Арроу (K. Arrow)⁴⁶², Е. Фами (E. Fama)⁴⁶³, Ш. Сундера (S. Sunder)⁴⁶⁴,

⁴⁵⁴ Нападівська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: [монографія] / Нападівська Л.В. – К. 2008. – 32 с. – С. 11.

⁴⁵⁵ Там само. – С. 11.

⁴⁵⁶ Arrow K.J. The Economics of Agency, in: Principals and Agents: The Structure of Business / Arrow K.J. – Boston, 1985. – S. 37-51. – S. 38.

⁴⁵⁷ Swoboda P. Betriebliche Finanzierung, 3., ueberarb. Aufl / Swoboda P. – Heidelberg, 1994. – S. 162.

⁴⁵⁸ Alchian, Armen A., Demsetz, Harold. Production, Information Cost and Economic Organization / Alchian, Armen A., Demsetz, Harold // The American Economic Review. – 1972. – Vol. LXII. – No. 5 Decemb. – P. 777-795.

⁴⁵⁹ Amershi, Amin, Sunder, Shyam. Failure of an Efficient Market to Discipline Managers in a Rational Expectations Economy / Amershi, Amin, Sunder, Shyam // Jour. of Accounting Research. – 1987. – Vol. – 25. – No. 2, Autumn. – P. 177-195.

⁴⁶⁰ Anderson, Gary M., Tollison, Robert D. Adam Smith's Analysis of Joint Stock Companies / Anderson, Gary M., Tollison, Robert D. // Jour of Political Economy. – 1982. – Vol. 90. – No. 6. – P. 1237-1256.

⁴⁶¹ Cheung, Steven N.S. The Contractual Nature of the Firm / Cheung, Steven N.S. // Jour. of Law and Economics. – 1983. – Vol. 26. – P. 1-21.

⁴⁶² Arrow K.J. The Economics of Agency, in: Principals and Agents: The Structure of Business / Arrow K.J. – Boston, 1985. – S. 37-51.

⁴⁶³ Fama, Eugene F. Agency Problems and the Theory of the Firm / Fama, Eugene F. // Jour. of Political Economy. – 1980. – Vol. 88. – No 2, Apr. – P. 288-307.

⁴⁶⁴ Sunder, Shyam. Theory of Accounting and Control / Sunder, Shyam. – Cincinnati: South-Western College Publishing, 1997.

П. Лаутеншлагера (P. Lautenschlager)⁴⁶⁵, Ф. Ченга⁴⁶⁶. Вітчизняні науковці В.А. Король⁴⁶⁷, Г.В. Назарова⁴⁶⁸, О.О. Чуб⁴⁶⁹, Р.Ф. Пустовійт⁴⁷⁰, Н.А. Супрун⁴⁷¹ акцентують увагу на специфіці в організації та здійсненні корпоративного управління у контексті виокремлення інтересів соціально-економічних партнерів та вирішення конфліктів між ними.

Категорія прибутку в агентських відносинах неінституційної теорії об'єднує агентів і принципалів. Брігхем Ю. та М. Ерхардт визначають, що агентська теорія побудована на відносинах «між акціонерами і менеджерами, між акціонерами і кредиторами»⁴⁷². Але факт розширення кола принципалів визначає необхідність диференціації напрямів розподілу прибутку в рамках суспільного договору для задоволення економічних інтересів всіх соціально-економічних партнерів виходячи із внесених факторів виробництва (ресурсів) в отримання прибутку (рис 3.5).

Економічні інтереси соціально-економічних партнерів формуються у процесі, в основу якого покладено обернену дію причинно-наслідкового зв'язку.

Всі принципали акцентують увагу передусім на процесі розподілу прибутку, а у разі незадоволення їх економічних потреб, зосереджуються на ході формування фінансових результатів, оцінюючи фактори впливу на отриманий результат, що має доволі неправильне підґрунтя. Процеси формування фінансових результатів та розподілу прибутку взаємопов'язані і взаємозалежні між собою. Залежно від того, яким чином будуть задоволені інтереси всіх суб'єктів господарського процесу при розподілі прибутку, можна спрогнозувати стабільність його формування в наступному періоді. Для уникнення конфлікту інтересів принципалів необхідно їх врахувати ще на етапі формування фінансових результатів, через що ці процеси повинні знайти своє адекватне відображення у заходах із управління прибутком, його облікового підкріплення: «... вимір вкладів і

⁴⁶⁵ Lautenschlager P. Workout-Management: Fundierung und empirische Analyse des Managements von Problemkrediten im schweizerischen Kreditgeschäft / Lautenschlager P. – Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2000. – S. 32.

⁴⁶⁶ Ченг Ф.Ли. Финансы корпораций: теория, методы и практика / Ф.Ли Ченг, И.Ф. Джозеф; [пер.с англ.]. – М.: ИНФРА-М. – 2000. – 258 с.

⁴⁶⁷ Король В.А. Ідентифікація агентських конфліктів та витрат в корпоративних фінансах [Електронний ресурс] / В.А. Король. – Режим доступу: http://ua-stock.com/assets/files/ag_konfl.pdf.

⁴⁶⁸ Назарова Г.В. Інституціоналізм влади в управлінні корпораціями [Електронний ресурс] / Г.В. Назарова. – Режим доступу : http://www.library.dgtu.donetsk.ua/fem/vip103-2/103-2_22.pdf.

⁴⁶⁹ Чуб О.О. Агентська теорія у контексті глобалізаційних процесів [Електронний ресурс] / О.О. Чуб. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Etp/2008_21/Chub.pdf.

⁴⁷⁰ Пустовійт Р.Ф. Інституціональна специфіка досліджень внутрішньофірмових відносин «принципал-агент» [Електронний ресурс] / Р.Ф. Пустовійт. – Режим доступу : http://www.library.dgtu.donetsk.ua/fem/vip89-2/89-2_02.pdf.

⁴⁷¹ Супрун Н.А. Корпоративне управління як об'єкт інституціональних досліджень [Електронний ресурс] / Н.А. Супрун. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npdntu/Ekon/2009_37_3/157.pdf.

⁴⁷² Бригхем Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – Спб.: Питер, 2009. – 96 с. – С. 47.

прав володіння, розподіл інформації про виконання контрактів та забезпечення загального знання для всіх агентів є ключем до розуміння природи обліку»⁴⁷³.

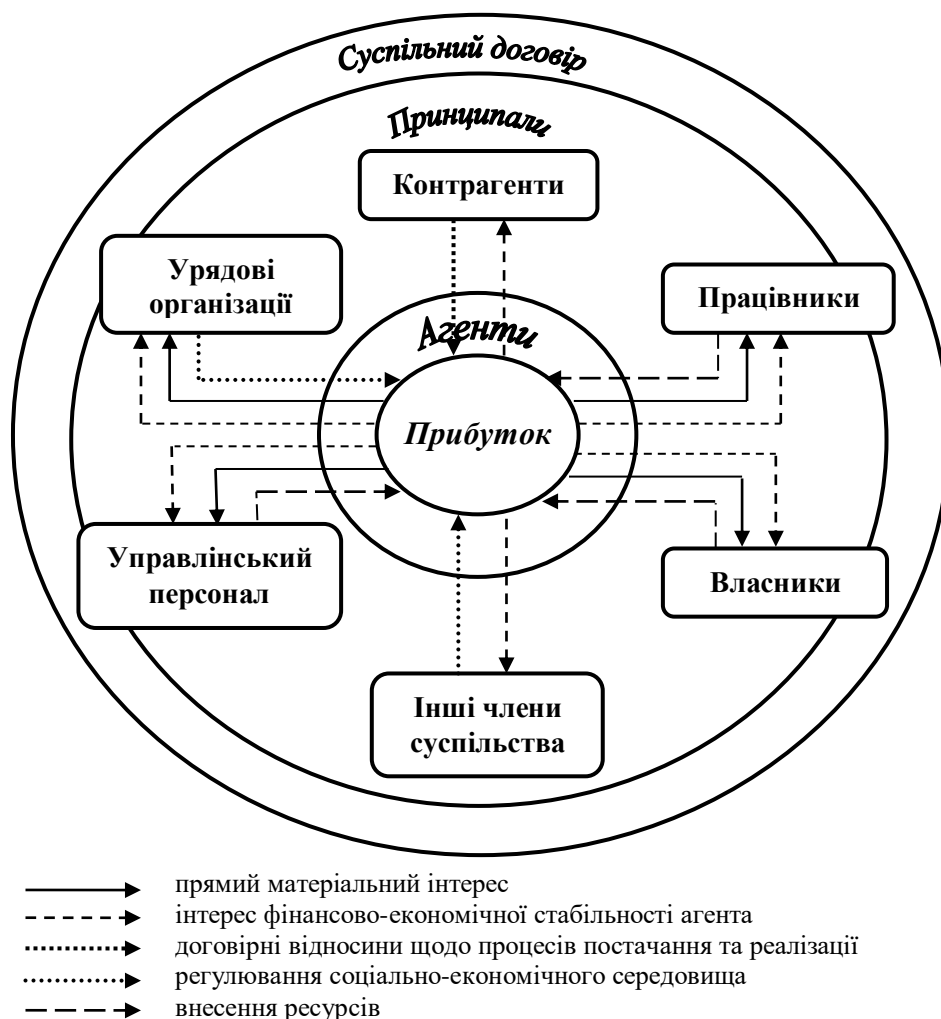


Рис. 3.5. Формування фінансових результатів та розподіл прибутку в контексті неоконституційної теорії (теорія агентських відносин)

Узгодження інтересів економічних суб'єктів відбувається в рамках нової сутності прибутку: «прибуток – знання і праця». Позитивний фінансовий результат є наслідком фінансово-господарської діяльності підприємства, яке в свою чергу є базисом у відносинах «агент-принципал», де принципалами є урядові організації, управлінський персонал, працівники, власники, контрагенти, інші члени суспільства, а агентами – управлінський персонал. Дослідження природи функціонування суб'єкта господарювання дозволяє стверджувати, що підприємство – це об'єднання

⁴⁷³ Anderson, Gary M., Tollison, Robert D. Adam Smith's Analysis of Joint Stock Companies / Anderson, Gary M., Tollison, Robert D. // Jour of Political Economy. – 1982. – Vol. 90. – No. 6. – P. 1237-1256.

агентів та принципалів – власників факторів виробництва, а також суб'єктів, що декларують умови господарювання. Саме вони формують підґрунтя для отримання прибутку підприємства. Зі слів Дж. Гелбрейта: «організація – це деякий комплекс заходів, спрямованих на заміну зусиль і знань однієї людини більш спеціалізованими зусиллями та знаннями декількох або багатьох людей»⁴⁷⁴.

Відносини «агент-принципал» щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку ускладнюються в процесі еволюції форм власності шляхом зростання кількості економічних суб'єктів: як агентів, так і принципалів. Колективна форма власності передбачає диференціацію принципалів за кількісними і якісними ознаками. Досягнення позитивних результатів діяльності акціонерних товариств у перспективному періоді потребує узгоджених та раціонально організованих дій агентів з принципалами: «у процесі того, як всі фірми перетворюються на корпорації, знижується значення окремо взятої особи, але підвищується роль організації, без яких неможливе існування корпорацій»⁴⁷⁵.

Суперечність економічних інтересів агентів з принципалами проявляються в різних формах: суперечності між підприємством і членами суспільства, підприємством і урядовими організаціями, підприємством і власниками, між працівниками підприємства і підприємством, підприємством і споживачами та постачальниками, страховими компаніями, банками. Томпсон А. і А. Стрикленд визначають п'ять головних принципалів: власники акцій, покупці, постачальники, працівники та інші члени суспільства в цілому: «кожна з даних категорій має вплив на компанію і, в свою чергу, підпадає під вплив з її боку, кожна зацікавлена у діяльності компанії і має свою думку про те, що і як та повинна робити»⁴⁷⁶.

Тенденції розвитку корпоративного сектору економіки свідчать про зміщення акцентів конфлікту між підприємством та його власниками на дослідження економічних суперечностей між підприємством та працівниками, контрагентами та суспільством в цілому: «її масштаби зросли і включили в себе проблеми створення механізму забезпечення правильного ставлення менеджерів корпорації до робочої сили, постачальників, покупців та власників і водночас послужити інтересам

⁴⁷⁴ Гелбрейт Дж. Экономические теории и цели общества / Гелбрейт Дж.; [пер. с англ.]. – М.: Прогресс, 1976. – 405 с. – С. 113.

⁴⁷⁵ Євтушевський В.А. Корпоративне управління : [підручник] / В.А. Євтушевський. – К.: Знання, 2006. – 406 с. – С. 70.

⁴⁷⁶ Томпсон-мл., Артур, А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / А. Томпсон, А.Дж. Стрикленд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2008. – 928 с. – С. 90.

суспільства»⁴⁷⁷.

Прояви суперечностей між принципалами найбільш активно виражаються в процесі формування фінансових результатів та розподілу прибутку. Одна із форм даного роду суперечностей характеризується понесенням підприємством додаткових витрат (агентських витрат), які за своєю суттю не відповідають принципам максимізації прибутку та достовірності одержаної величини фінансових результатів, а відображають: інтереси агентів в задоволенні їх індивідуальних потреб; договірну взаємодію агентів з принципалами; зменшення фінансових результатів.

Управління агентськими витратами розглядається науковцями за допомогою багатьох факторів та інструментів: ринку акцій⁴⁷⁸, ціннісно-орієнтованого менеджменту^{479,480}, аналізу конкретних ситуацій^{481,482,483,484}, усунення інформаційної асиметрії^{485,486,487,488,489,490,491,492}, заохочень та

⁴⁷⁷ Вільямсон, Олівер Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / Олівер Вільямсон Е. – К.: Видавництво «АртЕк», 2001. – 472 с. – С. 302.

⁴⁷⁸ Голяк Ю.Б. Світова політика розвитку продуктивних сил та формування міжгалузевих груп і галузей [Електронний ресурс] / Голяк Ю.Б. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2010_2/Golyak_210.htm.

⁴⁷⁹ Heath J. Stakeholder Theory, Corporate Governance and Public Management [Електронний ресурс] / J. Heath, W. Norman. – Режим доступу: http://www.creum.umontreal.ca/IMG/pdf/Heath_Norman_final_preproof.pdf.

⁴⁸⁰ Король В.А. Ідентифікація агентських конфліктів та витрат в корпоративних фінансах [Електронний ресурс] / В.А. Король. – Режим доступу: http://ua-stock.com/assets/files/ag_konfl.pdf.

⁴⁸¹ Jensen M. Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structure / M. Jensen, W. Meckling // Journal of Financial Economics. – 1976. – Vol 3. – P 305-360.

⁴⁸² Fama E. Agency Problems and Residual Claims / Fama E., Jensen M. // Journal of Law and Economics. 1983. Vol. 26. June. # 2 p. 327-349.

⁴⁸³ Myers S. Determinants of Corporate Borrowing / S. Myers // Journal of Financial Economics. 1977. Vol. 5. # 2. P. 147-175.

⁴⁸⁴ Smith C.W., Jr., Warner J.B. On Financial Contracting: An Analysis of Bond Covenants / Smith C.W., Jr., Warner J.B. // Journal of Financial Economics. – 1979. – Vol. 7. June. № 2. – P. 117-161.

⁴⁸⁵ Harris M. Some Results on Incentive Contracts with Applications to Education and Employment, Health Insurance and Law Enforcement / Harris M., Raviv A. // American Economic Review. – 1978. – Vol. 68. March. № 1. – P. 20-30.

⁴⁸⁶ Holmstorm B. Moral Hazard and Observability / B. Holmstorm // Bell Journal of Economics. 1979. Vol. 10. # 1. P. 74-91.

⁴⁸⁷ Ross S. The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem / S. Ross // American Economic Review. – 1973. – Vol. 63. – P. 134-139.

⁴⁸⁸ Spence M. Insurance, Information, and Individual Action / Spence M., Zeckhauser R. // American Economic Review. – 1971. – Vol. 61. May. № 2. – P. 380-387.

⁴⁸⁹ Каплан, Роберт С. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Роберт С. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с.

⁴⁹⁰ Lautenschlager P. Workout-Management: Fundierung und empirische Analyse des Managements von Problemkrediten im schweizerischen Kreditgeschäft / Lautenschlager P. – Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2000. – S. 32.

⁴⁹¹ Юшак Ж.М. Вплив теорії трансакційних витрат на виникнення нових об'єктів в обліку [Електронний ресурс] / Ж.М. Юшак. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2010_1/31.pdf.

⁴⁹² Чистякова С.В. Проблема асиметрії інформації в контексті інституційних трансформацій. / С.В. Чистякова / Научные труды ДОНТУ: Серия экономическая. – 2008. – Выпуск 34-1. – С. 89-94.

покарань^{493,494,495}, контрольних заходів^{496,497}, системи контрактів⁴⁹⁸.

Лаутеншлагер П. розглядає проблему збільшення прибутку в результаті зменшення агентських витрат через призму уникнення трьох типів інформаційної асиметрії: «невизначеність в якісних характеристиках агента, моральний ризик, можливі зловживання агента»⁴⁹⁹. Щодо останнього, то отримання максимального прибутку не завжди відповідає інтересам агента, зокрема Ф. Махлуп виокремлює низку такого роду заходів: «бажання продовжити дозвілля, турбота про інтереси персоналу, зацікавленість в отриманні високої заробітної плати і бонусів, збереження контролю в руках існуючої групи, що управляє, прагнення уникнути ризику, боротьба за статус, демонстрація майстерності, бажання займатися добродійністю»⁵⁰⁰. Вирішення даного роду проблем можна досягти за умови правильної організації процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку шляхом окреслення потреб та інтересів принципалів та відображення їх за допомогою облікового інструментарію. Кузнець С., Е. Хансен наголошували «на змінах у відносинах розподілу доходів товариства, що підвищують суспільний добробут та добробут середнього класу»⁵⁰¹. Отже, окреслення внесків принципалів в одержання прибутку агента дозволяє визначити напрями розподілу прибутку, раціоналізувати даний процес та досягти ефекту виконання суспільного договору.

Внесок управлінського персоналу в отримання прибутку підприємства є досить вагомим, що особливо проявляється в умовах інституційних змін та зміни економічної сутності самої категорії прибутку. Наявність однакових можливостей у забезпеченні ресурсами для підприємств ставить отримання позитивних фінансових результатів у залежність від вмілих дій управлінського персоналу в процесі прийняття управлінських рішень.

⁴⁹³ Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – СПб.: Питер, 2009. – 96 с.

⁴⁹⁴ Чуб О.О. Агентська теорія у контексті глобалізаційних процесів [Електронний ресурс] / О.О. Чуб. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Etp/2008_21/Chub.pdf.

⁴⁹⁵ Куркін А.М. Форми довгострокового стимулювання вищого керівництва корпорації [Електронний ресурс] / А.М. Куркін. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzuk/2009_19/195_205.pdf.

⁴⁹⁶ Попов О.Є. Оцінка якості виконання управлінських функцій акціонерним товариством [Електронний ресурс] / О.Є. Попов. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_3/11.pdf.

⁴⁹⁷ Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации / А.В. Либман // Вестник СПбГУ / Сер. 8. – 2005. – Вып. 1(№ 8). – С. 123-140.

⁴⁹⁸ Давиденко Н.М. Фінансові аспекти корпоративного управління [Електронний ресурс] / Н.М. Давиденко. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2008_4_1/26.pdf.

⁴⁹⁹ Lautenschlager P. Workout-Management: Fundierung und empirische Analyse des Managements von Problemkrediten im schweizerischen Kreditgeschäft / Lautenschlager P. – Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2000. – S. 32. – S. 32.

⁵⁰⁰ Махлуп Ф. Теорії фірми: маржиналістські, біхевіористські та управлінські [Електронний ресурс] / Ф. Махлуп // Економічна освітня енциклопедія. – Режим доступу: <http://www/economy/example/?id=246>.

⁵⁰¹ Євтушевський В.А. Корпоративне управління : [підручник] / В.А. Євтушевський. – К.: Знання, 2006. – 406 с. – С. 71.

Економічні інтереси управлінського персоналу суперечливі за своєю природою, оскільки характеризують задоволення одночасно індивідуальних потреб, потреб агента та принципалів через систему розподілу прибутку, що вимагає від них застосування конструктивних дій ще на стадії формування фінансових результатів. Дана точка зору підтверджується вище наведеною сутністю агентських витрат. Дії управлінського персоналу направлені на задоволення індивідуальних матеріальних потреб, на збільшення величини фінансових результатів, що відображається у звітності, яка надається зовнішнім користувачам. В даному випадку досліджуваний показник виступає як оцінка роботи менеджерів, що особливо актуально для підприємств колективної форми власності, де функції управління розмежовані за правом власності, а також управлінський персонал зацікавлений у реінвестуванні прибутку для фінансування поточної діяльності та перспективних інвестиційних проектів. Потреба у балансуванні між задоволенням індивідуальних потреб менеджерів та потреб власників зумовлена наступним: доходи управлінського персоналу не є диверсифікованими; перспективи кар'єрного росту (працевлаштування в іншому місці) мають місце у випадках професійних успіхів та позитивної репутації управлінського персоналу на попередньому місці роботи; соціальний статус вищого управлінського персоналу великою мірою залежить від репутації акціонерного товариства та громадської думки про його діяльність.

Інтереси визначених принципалів та агентів модифікуються залежно від ряду обставин: на практиці спостерігаються тенденції, коли власники виступають управлінським персоналом; управлінський персонал є такими ж працівниками, як і будь-які інші працівники; значне директивне регулювання з боку держави (обмеження винагороди менеджерів, регламентація напрямів та часток розподілу прибутку).

Характеризуючи проблеми та перспективи розвитку національної економіки в умовах світових глобалізаційних процесів, слід відмітити зростання важливості праці як фактору виробництва, управління та перспективного розвитку суб'єкта господарювання. На особливу увагу заслуговує останнє твердження, адже врахування інтересів працівників підприємства є прерогативою не тільки результативності діяльності, але й слугує основою у перспективності розвитку. Економіст Арьє де Гейз стверджує, що довгожителлями стають фірми «чуйно реагуючі на оточення», «підкріплені відчуттям приналежності працівників до колективу»⁵⁰². Акцентуючи увагу саме на важливості праці у результативності діяльності підприємства вчений підкреслює, що «капітал вже втратив престол, його захопили навички, здібності, знання і носії

⁵⁰² Крейнер С. Библиотека избранных трудов о бизнесе. Книги, сотворившие менеджмент : пер. с англ. / С. Крейнер. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 368 с. – С. 126.

всього цього – люди»⁵⁰³. Дані зміни неодмінно здійснюють вплив на функціонування економічної системи акціонерних товариств, в тому числі системи бухгалтерського обліку.

В рамках процесу розподілу прибутку необхідно переосмислити значення відносин підприємства з працівниками. Дані відносини виходять за рамки оплати праці, потребують акцентування уваги на інших характеристиках взаємозв'язків працівників з підприємством, таких як підвищення кваліфікаційної придатності останніх, окреслення можливостей підвищення по службі, забезпечення належних умов праці, участь в управлінні, матеріальне стимулювання за рахунок отриманих позитивних фінансових результатів діяльності, а головне – достовірне відображення процесів формування та розподілу прибутку в системі бухгалтерського обліку. На думку Е. Гувера: «працівники є власниками акцій компанії, на яку працюють, значно більшою мірою, ніж акціонери, яких закон уперто називає власниками»⁵⁰⁴. В книзі «The Human Side of Enterprise» Дуглас Макгрегор зазначає: «... дійсна праця являє собою спробу довести, що людський аспект підприємства – це частина єдиного цілого і теоретичні основи менеджменту в частині, що стосується управління людськими ресурсами, визначають характер всього підприємства»⁵⁰⁵.

Працівники підприємства є носіями знань, вмінь та здібностей, без яких неможливий процес постачання, виробництва, реалізації та управління. Вони вносять в діяльність підприємства ресурси різного роду (праця, інтелектуальні здібності, вміння активно діяти в нестандартних ситуаціях, підприємницькі здібності), що визначає результативність діяльності підприємства, стабільність тенденцій у її досягненні. Економічні інтереси даної категорії принципалів характеризуються одновекторністю – вони зацікавлені в зростанні прибутковості суб'єкта господарювання, що забезпечує стабільність робочих місць, преміювання за рахунок прибутку, виконання ряду соціальних програм відносно працівників. Важливість отримання працівниками в прямому чи непрямому вигляді частини прибутку зумовлюється їх важливістю як принципалів у формуванні даної економічної категорії, чим досягається стабільність в отриманні прибутків у довгостроковій перспективі: «витрачаючи кошти на соціальні програми, підприємство скорочує свої поточні прибутки, але в довгостроковій перспективі створює сприятливе

⁵⁰³ Крейнер С. Библиотека избранных трудов о бизнесе. Книги, сотворившие менеджмент : пер. с англ. / С. Крейнер. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 368 с. – С. 126.

⁵⁰⁴ Вильямсон, Оливер Е. Экономические институты капитализма: Фирмы, маркетинг, укладання контрактів / Оливер Вильямсон Е. – К.: Видавництво «АртЕк», 2001. – 472 с. – С. 302.

⁵⁰⁵ Крейнер С. Библиотека избранных трудов о бизнесе. Книги, сотворившие менеджмент : пер. с англ. / С. Крейнер. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 368 с. – С. 196.

соціальне оточення і, відповідно, забезпечує собі сталі прибутки»⁵⁰⁶. В даному випадку не зменшується абсолютне значення отриманого прибутку як оціночного показника роботи управлінського персоналу та показника успішності фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому надзвичайно важливим моментом є задоволення економічних потреб принципалів-працівників саме за рахунок прибутку.

Стабільність та перспективність фінансово-господарської діяльності підприємства характеризується економічною зацікавленістю контрагентів, що розглядається як можливість подальшої реалізації своєї продукції, товарів, робіт та послуг, отримання знижок та відстрочок платежу у випадку придбання продукції підприємства, а головне (для постачальників і підрядників) – погашення заборгованості у визначений в договорі термін. В даному випадку природнім є бажання даної групи принципалів у капіталізації якомога більшої частини прибутку, що забезпечить зростання вартості майна підприємства та підвищення його фінансової стійкості, ліквідності. На врахуванні інтересів кредиторів наголошував М. Туган-Барановський: «неприпустиме включення величини прямих податків та процентів до складу витрат підприємства, дані категорії є часткою прибутку, що належить суспільству та кредиторам підприємства»⁵⁰⁷.

Необхідною є реакція підприємства на соціально-економічні проблеми регіону: фінансування охорони здоров'я, заходів щодо охорони навколишнього середовища, формування соціокультурної сфери. Здійснення вище наведених дій забезпечує отримання економічного ефекту аналогічного до стимулювання роботи працівників – забезпечення стабільності в отриманні прибутків в довгостроковій перспективі. У взаємозв'язку «принципал-агент» значення урядових організацій полягає в наступному: вони здійснюють регулювання економічного середовища, визначають принципи, правила та норми діяльності суб'єктів господарювання, в окремих випадках, в залежності від економічної ситуації, регулюють за допомогою прямих економічних методів процеси та явища в господарському житті підприємства (в т.ч. розподіл прибутку). Економічні інтереси даних принципалів впливають із нормативно-правового регулювання. Урядові організації отримують частку прибутку у вигляді податку на прибуток, який характеризує витрати в методиці визначення прибутку до розподілу. Даний напрям розподілу носить характер константи у випадках прибутковості діяльності підприємства за податковим обліком. Проте, зобов'язання суб'єкта господарювання щодо процесу розподілу прибутку перед урядовими організаціями як суб'єкта

⁵⁰⁶ Розвиток теорії та методологій обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: [монографія] / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с. – С. 58.

⁵⁰⁷ Туган-Барановский М. Как определить чистую прибыль предприятия? / М. Туган-Барановский // Коммерческий деятель. – 1911. – № 4. – С. 1-4.

суспільного договору на цьому не вичерпуються, а модифікуються у зобов'язання перед суспільством: «метою господарської діяльності є задоволення матеріальних потреб суспільства, а тому легко дійти висновку, що зростання економіки ототожнюється з кращими умовами життя кожного члена суспільства»⁵⁰⁸. Суспільство як принципал, об'єднує економічні інтереси всіх інших принципалів, вносить до процесу формування фінансових результатів загальні засади, норми та правила, на яких базуються їх внески. Корисність першого не може піддаватися сумніву: «найбільш спільним джерелом інформації в розумінні об'єкта є суспільство, в якому протікають різні процеси»⁵⁰⁹. Аналогічно не може піддаватися сумніву також твердження, що «поза суспільством економіка існувати не може»⁵¹⁰. Інтереси суспільства виходять за рамки індивідуальних інтересів окремих принципалів щодо розподілу прибутку, перші можуть бути реалізовані тільки у випадку досягнення консенсусу в реалізації останніх. Досягнення такого стану виходить за рамки нормативного регулювання процесу розподілу прибутку, що декларується у зовнішніх та внутрішніх нормативно-правових актах. Суб'єкти господарювання повинні активно діяти в напрямку задоволення інтересів суспільства, розглядати дані дії як необхідність забезпечення умов стабільності в досягненні бажаної результативності у довгостроковій перспективі, що потребує фінансування за рахунок прибутку сфери охорони здоров'я, навколишнього природного середовища, соціокультурної сфери. Саме суспільство здійснює регулювання економічного середовища, визначаючи пріоритети у виробничій та фінансовій діяльності підприємства, вимагаючи при цьому стабільності його діяльності, що може бути забезпечена тільки в умовах врахування інтересів, через систему розподілу прибутку, кожного із принципалів і як результат суспільства в цілому і навпаки: «що вигідно суспільству, повинно бути вигідне підприємству і окремому працівнику»⁵¹¹.

Систему розподілу прибутку слід розглядати як сукупність взаємопов'язаних між собою елементів, які формують інтегральні властивості, що дозволяють виконувати їй визначені функції та впливати на зовнішнє середовище. Життєздатність системи розподілу прибутку підкреслюється тим, що вона містить властивості, які притаманні будь-якій системі, а саме: наявність сукупності елементів системи, взаємопов'язаність її елементів, цілісність та інформативність системи,

⁵⁰⁸ Розвиток теорії та методологій обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: [монографія] / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с. – С. 13.

⁵⁰⁹ Там само. – С. 15.

⁵¹⁰ Там само. – С. 15.

⁵¹¹ Зиновьев Ю.М. Прибыль как экономическая категория при социализме / Ю.М. Зиновьев // Вестник Московского университета. – 1965. – № 6. – С. 3-13. – С. 11.

взаємозв'язок між системою та економічним середовищем.

Виходячи із взаємозалежності процесу формування фінансових результатів та процесу розподілу прибутку, необхідно констатувати факт впливу останнього на методику бухгалтерського обліку формування фінансових результатів, що особливо актуально для підприємств акціонерної форми власності. Боярко Н. розглядає «розподіл отриманого прибутку, ризиків як один із факторів, які впливають на формування облікової політики»⁵¹². Для акціонерних товариств, на думку А.І. Нечитайла, «формування інформації про направлення прибутку на виплати дивідендів засновникам (учасникам) товариства є пріоритетним в організації обліку фінансових результатів»⁵¹³.

Поряд з даним напрямом розподілу застосування в організації бухгалтерського обліку принципів безперервності діяльності, обачності, послідовності та повного висвітлення, дозволяє стверджувати про виділення ряду не менш важливих напрямів розподілу прибутку для забезпечення життєдіяльності акціонерних товариств та досягнення синергетичного ефекту в процесі розподілу прибутку, зокрема: здійснення витрат пов'язаних з виробничим розвитком акціонерного товариства, усунення негативних явищ фінансово-господарської діяльності, а головне – стимулювання працівників, носіїв знань, вмінь та здібностей. Серед ряду науковців домінує наступний підхід до бухгалтерського обліку розподілу прибутку: на виплату дивідендів, на розвиток виробництва, капіталізація прибутку^{514,515,516,517}. Виходячи з принципів інвестування, бухгалтерського обліку та мети функціонування підприємства, А.І. Нечитайло визначає два основних напрями в організації бухгалтерського обліку розподілу прибутку: «нарахування і виплата дивідендів засновникам (учасникам) товариства і здійснення витрат, пов'язаних з виробничим розвитком організації»⁵¹⁸. З даною думкою дослідника можна погодитися, проте слід окреслити ще не менш важливі напрями розподілу прибутку – на соціальний розвиток та на забезпечення стабільності діяльності, покриття ряду непередбачуваних витрат та збитків, що забезпечить зростання цінності одержаного прибутку як оціночного показника. Дана необхідність

⁵¹² Боярко Н. Облікова політика підприємства / Н. Боярко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 18(171). – С. 19-21. – С. 20.

⁵¹³ Нечитайло А.І. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.І. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 69.

⁵¹⁴ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

⁵¹⁵ Нечитайло А.І. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.І. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с.

⁵¹⁶ Большой экономический словарь: [под. ред. А.Н. Азрилияна]. – [5-е изд. доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.

⁵¹⁷ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с.

⁵¹⁸ Нечитайло А.І. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.І. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 70.

зумовлена трансформацією економічної сутності ряду облікових категорій, а головне – прибутку.

Основною інформаційною складовою системи розподілу прибутку є бухгалтерський облік, а задоволення в повній мірі інтересів усіх соціально-економічних партнерів неможливе, єдиним правильним виходом є трансформація методичних положень бухгалтерського обліку розподілу прибутку відповідно до критеріїв раціоналізації процесу прийняття рішень про розподіл, напрямів та часток розподілу, ідентифікації процесу використання, прозорості відображення даних процесів на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. Звідси економічний зміст нерозподіленого прибутку, виходячи з необхідності розподілу, полягає в тому, що він не ідентифікований між соціально-економічними партнерами: «це є власний капітал, хоча не зареєстрований у засновницьких документах і не персоніфікований»⁵¹⁹.

Для виконання вище наведених завдань необхідно визначити особливості процесу розподілу прибутку та процесу його використання у системі бухгалтерського обліку.

Розподіл прибутку – процес, що характеризує прийняття рішень уповноваженим органом про визначення часток використання прибутку за ідентифікованими напрямками. Слід зазначити, що процес розподілу прибутку – це одномоментна дія. Згідно діючої практики організації та ведення бухгалтерського обліку, факт здійснення розподілу може не призвести до змін у структурі джерел утворення господарських засобів (за винятком формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу, формування чи збільшення фонду на виплату дивідендів за привілейованими акціями (якщо такий створюється в товаристві)). Для задоволення інформаційних потреб соціально-економічних партнерів необхідною умовою є чітка ідентифікація часток, що сформовані в процесі розподілу, за напрямками ще до фактичного використання прибутку. В даному випадку важливого значення набуває облікове розмежування за допомогою субрахунків та аналітичних рахунків процесів розподілу та використання прибутку. Наявність яких ідентифікує процеси розподілу та використання прибутку, забезпечує формування релевантної інформації для соціально-економічних партнерів у вигляді показників фінансової звітності чи даних, що оприлюднюються. Вони характеризують перемутаційні зміни прибутку на момент прийняття рішення про розподіл прибутку та перемутаційно-модифікаційні – в процесі його використання.

Досліджуючи процес розподілу прибутку В.В. Сопко стверджує, що «на підприємствах у процесі розподілу (використання) нерозподіленого прибутку можуть створюватися різні фонди економічного стимулювання (заохочування, на соціальні потреби тощо), спеціального призначення (резервний, охорони праці тощо)». Автор зазначає, що для бухгалтерського

⁵¹⁹ Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): [навч. посіб.] / В.В Сопко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с. – С. 106.

обліку нерозподіленого прибутку передбачено субрахунки: «економічного стимулювання», «спеціального призначення» тощо⁵²⁰. Протасов В.Ф. та А.В. Протасова акцентують увагу на трьох основних напрямках розподілу прибутку: «після сплати податків прибуток розподіляється наступним чином: одна частина використовується на розширення виробництва, а друга – на матеріальне заохочення працівників підприємства, створюється також резервний фонд підприємства»⁵²¹.

Дана множина напрямів розподілу прибутку є узагальненою, в умовах подвійної інформаційної динаміки потрібна чітка конкретизація напрямів розподілу прибутку та методики їх облікового забезпечення, за наявності якого відпадає потреба у створенні резервів, а процес розподілу забезпечується рішенням власників та організаційно-методичним обліковим інструментарієм.

Із сукупності опрацьованої наукової літератури можна зробити висновок про домінування думок науковців та практиків з бухгалтерського обліку щодо процесу розподілу прибутку в ракурсі необхідності створення резервів або ж фондів, що характеризуватимуть напрями розподілу та використання прибутку^{522,523,524,525,526}. Крупка Я.Д. зазначає, що «при групуванні джерел на майбутнє відтворення активів і майна у балансі доцільно застосовувати поняття «резерви», «резервний капітал», а не «фонди». Дослідник акцентує увагу на тому, що джерелом створених резервів є «прибуток або ж витрати»⁵²⁷. З даною думкою можна не погодитися, адже слід чітко розрізняти резерви, що створені за рахунок витрат у відповідності до принципу обачності (консерватизму) у бухгалтерському обліку, які регулюють фінансовий результат в поточному періоді і резерви, що створені за рахунок прибутку. Метою останніх є фінансування виробничо-соціальних напрямів розвитку акціонерного товариства, проведення розрахунків з власниками, захист від системного і несистемного ризику фінансово-господарської діяльності. Суттєва відмінність полягає в тому, що процес розподілу прибутку повністю

⁵²⁰ Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с. – С. 355.

⁵²¹ Протасов В.Ф. Анализ деятельности предприятия (фирмы) производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг, оценка персонала: [учеб. пособ.] / В.Ф. Протасов, А.В. Протасова. – [2-ге изд. перераб. и доп.]. – М.: «Финансы и статистика», 2005. – 522 с. – С. 245.

⁵²² Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.

⁵²³ Кошкин И.А. Капиталы, фонды и резервы потребительских обществ / Кошкин И.А. – Ленинград: Экономическое образование. – 1928. – 135 с.

⁵²⁴ Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Марія Олегівна Козлова. – Київ, 2006. – 20 с.

⁵²⁵ Грачова Р. Особливості створення резервного капіталу [Електронний ресурс] / Р. Грачова – Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua/show/1cid0826.html>.

⁵²⁶ Верига Ю.А. Резерви підприємств України: види, методи створення і подання інформації у фінансовій звітності / Ю.А. Верига // Науковий вісник ПУСКУ. – 2004. – № 1(11). – С. 116–119.

⁵²⁷ Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с. – С. 229.

залежний від ініціативи власників, характеризується відсутністю законодавчої ініціативи методичного характеру (за винятком резервного капіталу та фонду на оплату дивідендів за привілейованими акціями). Створення ж резервів за рахунок витрат є процесом коригування величини фінансових результатів, що ускладнює прийняття раціональних рішень про розподіл прибутку.

Зиск від окреслення напрямів розподілу прибутку полягає в наступному: дозволяє отримати достовірну інформацію про розподіл прибутку за різними напрямками згідно рішення загальних зборів акціонерів, створити основи на виплату дивідендів, інших виплат за рахунок прибутку з моменту прийняття рішення про їх нарахування, дозволяє уникнути оманливого бачення наявності коштів (нерозподілений прибуток), враховуючи те, що насправді вони вже активно використовуються, допускає можливість формувати показники фінансової звітності в частині розподілу прибутку за визначеними напрямками. Декларування напрямів розподілу прибутку базується на твердженні: отриманий прибуток повинен бути обов'язково розподілений.

Виходячи із потреб соціально-економічних партнерів щодо розподілу прибутку можна окреслити такі основні напрями: 1) прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків; 2) прибуток на розвиток виробництва; 3) прибуток на соціальний розвиток; 4) прибуток для виплати дивідендів.

Акумуляція коштів для покриття непередбачуваних витрат надає змогу уникнути впливу ряду даного роду витрат на формування фінансових результатів як оціночного показника, ступінь достовірності показника прибутку у звітності шляхом елімінації витрат, виникнення яких пов'язане із негативними та непередбачуваними діями працівників та управлінського персоналу, а також із зовнішніми факторами.

Частка прибутку на розвиток виробництва має цільову спрямованість коштів – розвиток виробництва. Розподіл отриманого прибутку повинен базуватися на його ідентифікації у складі власного капіталу, тобто його використання можливе лише за умови відображення прибутку за напрямками розподілу.

На окремому напрямку використання прибутку акцентує увагу І.Й. Яремко: «з економічної точки зору джерелом формування амортизаційного капіталу є прибуток ... амортизація з прибутку дорівнює тезаврації цієї частини прибутку в «капітал амортизаційний» ... нарахувати «капітал амортизаційний» найдоцільніше після обчислення чистого прибутку до моменту використання цього капіталу за прямим призначенням (інвестування в основні фонди)»⁵²⁸. Даний тезис піддається сумнівам, мотивується це тим, що у відповідності до затвердженої бухгалтерської практики амортизація – це витрати. Цінність інформації

⁵²⁸ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 72.

про нараховану амортизацію на виробничі об'єкти полягає в тому, що її можна використати при обґрунтуванні частки прибутку, що використовуватиметься для розвитку матеріально-технічної бази акціонерного товариства.

Рекомендована методика формування частки прибутку на розвиток виробництва повинна виходити з величини нарахованої амортизації, чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та скоригованої величини фінансових результатів.

Не менш важливим напрямом в розподілі прибутку є фінансування соціально-культурних програм та стимулювання працівників, адже «залишені без необхідної уваги знання і досвід, як і будь-які інші активи, дивно швидко втрачають вартість»⁵²⁹. Думка економіста є безумовно правдивою, що потребує матеріального забезпечення працівників не тільки через систему оплати праці, але й через систему розподілу прибутку акціонерних товариств.

В умовах зміни сутності прибутку та бухгалтерського обліку, враховуючи акомодативний ефект даних двох процесів, беззаперечним є напрям розподілу прибутку на соціальний розвиток. Забезпечення соціального розвитку за рахунок прибутку – проведення заохочувальних та компенсаційних виплат працівникам та управлінському персоналу акціонерних товариств, утримання житлово-комунальних господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення – дозволить отримати за результатами роботи товариства соціальний та синергетичний ефект через бухгалтерський облік розподілу прибутку в акціонерних товариствах. У міжнародній практиці передбачено створення значної кількості резервів, зокрема «резерву участі працівників у прибутках»⁵³⁰. На засадах необхідності розподілу прибутку на соціальний розвиток стоїть А.А. Швець: «фонд споживання створюється для матеріального заохочення працівників і соціального розвитку колективу»⁵³¹.

Неодмінним атрибутом ефективності діяльності акціонерного товариства є його соціальна відповідальність в частині участі працівників всіх рівнів (в т. ч. управлінського персоналу) у прибутках. Основою нарахування конкретних сум коштів є система «оцінки заслуг», тобто система оцінки ефективності персональних результатів праці робітників з урахуванням їх індивідуальних якостей, ставлення до роботи⁵³².

⁵²⁹ Майстер Д. Управление фирмой, оказывающей профессиональные услуги / Майстер Д.; [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2003. – 414 с. – С. 172.

⁵³⁰ Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с. – С. 229.

⁵³¹ Швець А.А. Все о бухучете для начинающих: теория и практика / Швець А.А. – Минск: Изд-во Гревцова, 2007. – 360 с. – С. 359.

⁵³² Рекомендації щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства від 31 березня 1999 року № 44 / Міністерство праці та соціальної політики України. – К. : CD – вид-во «Інфодиск», 2010. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

Розроблена та затверджена бальна оцінка заслуг у Рекомендаціях щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства потребує перегляду, що зумовлено змінами в економічній системі та в сутності категорії «прибуток». Адже на сьогоднішній день на передній план виходять розумові зусилля працівників. В системі «оцінки заслуг» вони отримують меншу кількість балів, аніж фізична праця.

Власники акцій товариства при авансуванні власного капіталу в його діяльність переслідують інтереси в отриманні частини прибутку у вигляді дивідендів, що передбачає акумулювання частки прибутку на такі виплати: «резервуватися можуть кошти, призначені для виплати дивідендів, відсотків засновникам, учасникам з таким розрахунком, щоб у балансі у статті «Нерозподілений прибуток» значилась реально залишена сума прибутку, призначена на розширення, розвиток діяльності, тобто реінвестований прибуток»⁵³³.

Політика розподілу прибутку повинна характеризуватися гнучкістю, забезпечувати можливості самофінансування та отримання дивідендів власниками. Тому доцільно запропонувати акумулювати частку прибутку під виплати дивідендів акціями товариства. Брігхем Ю., М. Ерхардт зазначають: «рішення про розподіл прибутку між акціонерами повинно базуватися на вирішенні питання виплачувати дивіденди в грошовій формі чи передавати акціонерам частку акцій»⁵³⁴. Поряд з цим існує також можливість одночасної тезаврації прибутку та підвищення зацікавленості працівників в результатах своєї роботи. Зокрема, П(С)БО 26 «Виплати працівникам» передбачена можливість здійснення виплат працівникам засобами власного капіталу – виплати працівнику, за якими він отримує право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, що емітовані підприємством⁵³⁵. Але слід відмітити про законодавчі обмеження виплати дивідендів в будь-якій іншій формі, ніж грошовій⁵³⁶, що ставить перешкоди на шляху задоволення економічних інтересів соціально-економічних партнерів та забезпечення платоспроможності акціонерного товариства через систему розподілу прибутку.

В книгах з менеджменту та корпоративного управління іноземних

⁵³³ Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.

⁵³⁴ Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – СПб.: Питер, 2009. – 796 с. – С. 690.

⁵³⁵ Виплати працівникам [Електронний ресурс] : за станом на 25 листоп. 2002 р. / Міністерство фінансів України : CD – вид-во «Інфодиск», 2009. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) : (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку).

⁵³⁶ Про акціонерні товариства [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – К. : CD – вид-во «Інфодиск», 2010. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

авторів^{537,538,539,540,541} термін прибутку використовується постійно з словосполученням «потоки грошових засобів». Необхідно вважати, що важливість прибутку, особливо при розподілі, розкривається з економічної точки зору, як різниці між грошовими надходженнями та грошовими виплатами. Поряд з цим прийняте рішення про виплату дивідендів дозволяє відобразити процес розподілу прибутку на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. Тому для обґрунтування рішення про розподіл прибутку, визначення напрямів та часток за ними потребує врахування впливу облікових факторів на формування фінансових результатів (доцільним є використання запропонованої нами методики).

Прийняття рішення про виплату дивідендів, фінансування соціокультурної сфери, стимулювання працівників чи реінвестування за рахунок прибутку повинно базуватися на засадах зростання вартості акціонерного товариства, окреслення позитивних тенденцій розвитку, набуття іміджу соціальної відповідальності суб'єкта бізнесу: «керівництво повинно утримуватись від збереження прибутку в розпорядженні підприємства, якщо воно не в змозі його реінвестувати таким чином щоб отримати більшу дохідність в порівнянні з тією, яку акціонери могли б заробити самі, розміщуючи дані грошові інвестиції з однаковим ступенем ризику»⁵⁴². Дослідники Ю. Бригхем, М. Ерхардт виділяють чотири фактори, що визначають дивідендну політику: 1) прерогатива інвесторів щодо дивідендів чи приросту капіталу; 2) інвестиційний потенціал та можливості фірми; 3) цільова структура капіталу підприємства; 4) доступність і вартість зовнішніх джерел фінансування.

Раціоналізація процесу розподілу прибутку передбачає розробку та затвердження Положення про розподіл прибутку, в основу якого повинні лягти пріоритетні напрями розподілу прибутку, організаційно-методичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку.

Вирішення проблем формування фінансових результатів та розподілу прибутку в контексті суспільного договору з метою досягнення задоволення економічних інтересів всіх суб'єктів не можливе без врахування особливостей функціонування системи бухгалтерського обліку

⁵³⁷ Ченг Ф.Ли. Финансы корпораций: теория, методы и практика / Ф.Ли Ченг, И.Ф. Джозеф; [пер.с англ.]. – М.: ИНФРА-М. – 2000. – 258 с.

⁵³⁸ Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – Спб.: Питер, 2009. – 796 с. – С. 690.

⁵³⁹ Вільямсон, Олівер Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / Олівер Вільямсон Е. – К.: Видавництво «АртЕк», 2001. – 472 с.

⁵⁴⁰ Дерлоу Д.. Ключові Управлінські рішення. Технологія прийняття рішень / Дерлоу Д. – К.: Всеуито, Наукова думка 2001. – 242 с.

⁵⁴¹ Каплан, Роберт С. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Роберт С. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с.

⁵⁴² Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – Спб.: Питер, 2009. – 796 с. – С. 699.

та бухгалтерського обліку формування фінансових результатів і розподілу прибутку, зокрема. Останній повинен відображати економічні інтереси агентів і принципалів через обліковий інструментарій: елементи облікової політики, бухгалтерські рахунки, звітність.

Проведені дослідження дають змогу окреслити низку логічно послідовних факторів, що вплинули на формування обліку фінансових результатів, а саме: закладення обчислювальної основи обліку – здійснення підрахунку основних облікових об'єктів та їх споживчих вартостей; поява систематичності у фіксації господарських даних та у бухгалтерських записах; формування та розвиток товарно-грошових відносин; виникнення та використання подвійного запису для фіксації інформації про здійснені господарські операції; збільшення кількості економічно незалежних суб'єктів, що беруть участь у виробничому процесі.

Ряд науковців причинами необхідності облікової ідентифікації прибутку вважають диференціацію форм та суб'єктів власності. Зокрема, на думку В.О. Ластовецького: «у докапіталістичному періоді виробництво здійснювалося за умов використання безоплатної праці раба і кріпака, а пізніше – ремісника-індивідуала, а тому не було потреби в обліку витрат на виробництво і обчислення результатів виробничої діяльності»⁵⁴³. Акцентуючи увагу на обліковій ідентифікації О.А. Лаговська пов'язує виникнення обліку фінансових результатів та розподілу прибутку із зміною теоретичних та методологічних засад бухгалтерського обліку як науки, що спричинене переміною домінуючого об'єкту власності: землі на засоби праці⁵⁴⁴, а зараз – на знання. Прибуток стає домінуючим об'єктом бухгалтерського обліку. Мудров Е.А. під предметом бухгалтерського обліку розумів «... будь-який промисел, будь-яку працю, метою якої є прибуток»⁵⁴⁵.

Становлення обліку фінансових результатів більшість дослідників пов'язують із виникненням подвійного запису. Так, В. Зомбарт визначив необхідність появи подвійного запису із формування капіталістичних відносин, головною метою яких є прибуток. На думку Ж. Фурастьє та П. Гарньє, подвійний запис став потрібний для того, щоб підприємець мав змогу відображати фінансовий результат як різницю між продажними цінами та собівартістю. Ріва М. стверджує, що подвійна бухгалтерія прийнята тільки для комерційних підприємств, визначаючих прибуток. Звідси, правило М. Ріви: «там, де немає фінансових результатів, не може бути і подвійної бухгалтерії»⁵⁴⁶. В дослідженні взаємозв'язку подвійного

⁵⁴³ Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / Ластовецький В.О. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с. – С. 6.

⁵⁴⁴ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Олена Адамівна Лаговська. – Київ, 2007. – 21 с.

⁵⁴⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 242.

⁵⁴⁶ Там само. – С. 45.

запису та обліку фінансових результатів, слід погодитися з твердженням Я.В. Соколова про те, що «появу подвійного запису необхідно розкривати з внутрішньої природи кожної господарської операції, а визначення фінансового результату – з використанням рахунку Збитків і прибутків як наслідок подвійної бухгалтерії, а не її причина»⁵⁴⁷. До ХІХ століття визначення фінансового результату відбувалося поза межами подвійної бухгалтерії в рамках паралельних бухгалтерському обліку інформаційних системах. На даний факт вказує Б.С. Ямей, обґрунтовуючи це не систематичністю закриття результативних рахунків, а тим, що «подвійний запис виконував в першу чергу контрольну функцію щодо правильності рознесення записів у облікових регістрах»⁵⁴⁸. На позиціях компліментарності в поясненні значення подвійного запису та можливості за допомогою нього визначення фінансових результатів, виходячи з принципів персоніфікації, стояв П.І. Рейнбот: «метою подвійного запису було недопущення помилок реєстрації і системне визначення прибутків і збитків»⁵⁴⁹.

Дослідники минулого акцентують увагу на захисті прав власників через систему облікової інструментарію визначення фінансових результатів. Рахунки Капіталу та Збитків і прибутків розглядалися як рахунки власника (підприємця), які дебетувалися на суму збитків, що повинні бути покриті підприємцем і кредитувалися на суму прибутку належного підприємцю. Інституційні зміни в економіці мають вплив на трансформацію сутності даних рахунків, що проявляється не тільки щодо відображення на них результату роботи та процесу використання прибутку, але і методики його формування. Врахування інтересів принципалів та агентів передбачає визначення прибутку за рядом якісних критеріїв, шляхом ідентифікації ряду витрат, що не включаються у методику розрахунку фінансових результатів, а повинні списуватися за рахунок капіталу або ж нерозподіленого прибутку (сформованих резервів). Дана проблема ще визначена науковцями минулого (Фаролі визначав необхідність коригування прибутку на величину витрат майбутніх звітних періодів; Швайкер В. стверджував, що ті доходи і витрати, які прямо непов'язані з господарською діяльністю, повинні відображатися на рахунку Капіталу; Л.Ф. де Казо розмежовував прибуток отриманий від виробничої діяльності і прибуток, що виник в результаті коливання ринкових цін; Р. Коффі досліджував «горизонтальну» кореспонденцію рахунків; Курсель-Сенель розробив компромісне рішення між матеріальною та фінансовою концепціями обліку заробітної плати та

⁵⁴⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 244.

⁵⁴⁸ Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку. Ч. І. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с. – С. 74.

⁵⁴⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 244.

відображення впливу даного роду витрат на фінансові результати)⁵⁵⁰.

Рахунки синтетичного та аналітичного обліку акумулюють дані про об'єкти бухгалтерського обліку та господарські процеси. Окрім майнового стану вони – фінансово-результативні рахунки надають інформацію про ступінь задоволення інтересів соціально-економічних партнерів, слугують базою для надання релевантної інформації в форматі звітності.

Прибуток – це сукупність інтересів соціально-економічних партнерів (агентів і принципалів), що беруть участь в господарському процесі. Хоча, як стверджують ряд науковців, облік орієнтується на задоволення запитів, як мінімум, чотирьох груп користувачів: «державних органів і громадських організацій; юридичних осіб, які мають стосунки з даним підприємством; фізичних осіб (персоналу); зарубіжних партнерів та інвесторів»⁵⁵¹. Найменше враховуються інтереси працівників підприємства, дрібних власників та суспільства в цілому: «слід прагнути, щоб бухгалтерський облік виконував не лише функцію рахівництва, а його акценти зміщувалися на рівень захисту інтересів власників, рядових працівників та суспільства в цілому»⁵⁵², а інформація, що потрапляє до їх рук, значно завуальована вибраною власником методологією бухгалтерського обліку. Як стверджує проф. Ф.Ф. Бутинець: «... дедалі менше облік і контроль впливають на дії урядів і міжнародних інституцій щодо захисту інтересів рядових акціонерів і працівників»⁵⁵³. Вчений зазначає: «існує наявний конфлікт інтересів користувачів, оскільки з'являються різні суб'єкти методологічного впливу на бухгалтерський облік, виникає гостра потреба в надійності бухгалтерської інформації, її достовірності та прозорості»⁵⁵⁴.

До вислову дослідника можна додати, що саме на основі облікової інформації обґрунтовуються рішення про задоволення інтересів суб'єктів у процесі розподілу прибутку, саме бухгалтерський облік здатний вирішити проблеми інформаційної асиметрії. Проте, за допомогою облікових факторів впливу на величину фінансових результатів можна отримати викривлену фінансово-економічну ситуацію діяльності акціонерного товариства, що значно розширює теоретичні та практичні межі парадоксів прибутку. Тому подальшим завданням є дослідження сутності вище наведених факторів як чинників регулювання величини фінансових результатів.

⁵⁵⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁵⁵¹ Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178 с. – С. 30.

⁵⁵² Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: [монографія] / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с. – С. 25.

⁵⁵³ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с. – С. 24.

⁵⁵⁴ Там само. – С. 25-26.

3.3. Облікові фактори впливу на формування фінансового результату господарювання: застосування облікового судження

Регулювання господарських процесів на основі інструментів ринку слугує головним чинником виділення прибутку в одну із головних категорій економічних досліджень.

Ринкове середовище господарювання у взаємозв'язку із державним регулюванням породжує значну кількість факторів впливу на формування фінансових результатів.

В умовах інституційних змін значного дослідження потребують не тільки традиційні фактори впливу, що мають як внутрішній, так і зовнішній характер: економічні, політичні, соціальні, психологічні, внутрішньофірмові, але й ті, які не завжди спричиняють зміни в складі засобів підприємства, а викликані прийнятою методикою облікової ідентифікації окремих об'єктів – облікові фактори.

Облікові фактори – факти господарського життя, під якими необхідно розуміти дію, подію, операцію, що мають або здійснюють вплив на формування фінансових результатів господарської діяльності, залежать від рішень органу управління щодо їх ідентифікації, визнання та оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Облікові фактори впливу на формування фінансових результатів з теоретичної точки зору – це сукупність способів визнання, альтернативних методів оцінки об'єктів в обліку, що спричиняють отримання різних за величиною доходів і витрат. З практичної точки зору – ідентифікація таких об'єктів в бухгалтерському обліку формування фінансових результатів, вибір та застосування окремих методів оцінки із множини можливих, що має значення у підвищенні достовірності показників фінансової звітності, а також є вагомим інструментом управління, що реалізується через систему бухгалтерського обліку у вигляді положень (за винятком організаційних та технічних) затвердженої облікової політики.

Розглядаючи бухгалтерський облік як елемент системи інформаційного забезпечення управління процесами формування фінансових результатів І.А. Бланк стверджує про існування ряду недоліків: «відображення показників в цілому по підприємству, низька періодичність розробки, використання тільки вартісних показників»⁵⁵⁵. Проте, як зазначає дослідник, дані недоліки можна виправити результатами управлінського обліку. Такий спосіб вирішення визначає елементи технічної сторони організації та ведення бухгалтерського обліку, що не потребує виокремлення окремого виду обліку. Однак для забезпечення ефективності управління необхідно, щоб показники фінансової звітності

⁵⁵⁵ Бланк І.А. Управление прибылью / Бланк И.А. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – К.: Ника-Центр, 2007. – 768 с. – С. 84-85.

відповідали вимогам достовірності та доречності, а це, в свою чергу, потребує обов'язкового врахування облікових факторів впливу на формування фінансових результатів.

Облікові фактори, а саме: створення резерву сумнівних боргів, розмежування доходів і витрат між звітними періодами (відображення в бухгалтерському обліку доходів та витрат майбутніх періодів), ідентифікація в обліку забезпечень майбутніх витрат та платежів, оцінка фактів-подій (відображення даних результатів в обліку), оцінка об'єктів обліку, що призводить до отримання різних за розмірами величин витрат діяльності та доходів звітного періоду (амортизація, оцінка вибуття запасів тощо), їх вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства пов'язаний з відкритістю системи бухгалтерського обліку, а, отже, з можливістю суб'єктів господарського процесу визначати перелік методів оцінки окремих об'єктів обліку та провадити процес їх ідентифікації. На думку Н.М. Малюги, саме «методологічні засоби впливають на можливість вирішення завдань обліку на окремому етапі соціально-економічного розвитку»⁵⁵⁶. Слід зауважити, що методологічні засоби характеризуються альтернативністю, їх вибір залежить від інтересів соціально-економічних партнерів, які здатні впливати на селекцію облікових факторів у процесі формування облікової політики, а також на величину фінансових результатів.

Учасники господарського процесу, реалізуючи свої інтереси, ставлять перед обліком цілі щодо максимізації чи мінімізації фінансових результатів, яких намагаються досягти шляхом ідентифікації облікових факторів – вибору окремих елементів облікової політики. Кутер М.І. наводить приклад: «для організації основним завданням облікової політики щодо податкового обліку може стати мінімізація оподаткування, а щодо фінансового обліку – управління фінансовими характеристиками (рентабельністю, ліквідністю, фінансовою стійкістю і т. д.) як умова досягнення максимальної привабливості організації для інвесторів, банків та інших контрагентів»⁵⁵⁷.

Проте питання впливу облікових факторів на задоволення інтересів суб'єктів господарського процесу щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку залишається мало дослідженим. Ситуація ускладнюється тим, що суперечність інтересів соціально-економічних партнерів в ході господарської діяльності щодо розподілу прибутку була завжди. Дія облікових факторів реалізується через окремі положення облікової політики. В той же час поняття «облікова політика» є порівняно новим, на що звертають увагу ряд науковців: «наявність різних груп економічних інтересів є основою для побудови облікової політики,

⁵⁵⁶ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 204-205.

⁵⁵⁷ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с. – С. 547.

таке твердження є справедливим, але не достатнім. ... економічні інтереси існували на всіх етапах історії людства, а історія облікової політики, як бухгалтерської категорії, визначається лише десятиліттями»⁵⁵⁸.

Поряд з цим облікові фактори набувають вагомого значення як інструмент коригування величини фінансових результатів, а, отже, у задоволенні інтересів соціально-економічних партнерів. З метою уникнення маніпуляції розмірами фінансових результатів в цілях окремих соціально-економічних партнерів, нагальною потребою є дослідження впливу облікових факторів на величину фінансових результатів, що практично реалізується через прийняту облікову політику, та розробка методичних підходів до визначення скоригованої величини фінансових результатів та співставлення її з фінансовими результатами розрахункового періоду.

За даних умов можливе досягнення стану максимальної захищеності прав та інтересів власників, управлінського персоналу, працівників, контрагентів, дрібних власників та інших членів суспільства в цілому через отримання достовірної інформації, які виступають соціально-економічними партнерами у формуванні результатів фінансово-господарської діяльності підприємств.

Дослідження впливу облікових факторів на формування фінансових результатів та задоволення інтересів соціально-економічних партнерів, що на практиці реалізується через прийняту облікову політику, потребує з'ясування її значення для управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання. В табл. 3.6. наведено погляди науковців, що висвітлені в обліково-економічній літературі.

Узагальнюючи отримані результати та враховуючи основну ціль господарської діяльності – досягнення економічних і соціальних результатів, одержання прибутку – та мету ведення бухгалтерського обліку – надання соціально-економічним партнерам правдивої та неупередженої інформації про діяльність підприємства, – слід констатувати факт, що значення облікової політики, за визначеннями науковців, пов'язане із достовірним визначенням фінансових результатів та всебічним відображенням даної інформації у звітності для управління^{559,560,561,562,563,564}. Це дає підстави розглядати облікові фактори у формуванні фінансових результатів як інструмент отримання достовірної інформації та узгодження

⁵⁵⁸ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 274.

⁵⁵⁹ Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

⁵⁶⁰ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

⁵⁶¹ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

⁵⁶² Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

⁵⁶³ Житний П. Системний аспект облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 1. – С. 62-65.

⁵⁶⁴ Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен; пер. с англ. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.

матеріальних й інформаційних інтересів соціально-економічних партнерів, врахування впливу яких дозволяє оптимізувати та раціоналізувати рішення щодо розподілу прибутку.

Таблиця 3.6

Значення облікової політики в управлінні суб'єктом господарювання

Значення	Джерело													
	Малюга Н.М. ⁵⁶⁵	Яремко І.Й. ⁵⁶⁶	Кутер М.І. ⁵⁶⁷	Соколов Я.В. ⁵⁶⁸	Бычкова С.М. ⁵⁶⁹	Бутинець Ф.Ф. ⁵⁷⁰	Швец В.Г. ⁵⁷¹	Голов С.Ф. ⁵⁷²	Сопко В.В. ⁵⁷³	Александр Д. ⁵⁷⁴	Житний П. ⁵⁷⁵	Пантелійчук Л. ⁵⁷⁶	Пушкар М.С. ⁵⁷⁷	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Складання достовірної фінансової звітності	-	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	+	+	6
Задоволення інформаційних потреб управління	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	4
Відповідність обліку умовам та цілям діяльності підприємства	-	-	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-	3
Розмежування фінансових результатів між періодами	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	2

⁵⁶⁵ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

⁵⁶⁶ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

⁵⁶⁷ Кутер М.І. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

⁵⁶⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

⁵⁶⁹ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.

⁵⁷⁰ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с.

⁵⁷¹ Швец В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Г. Швец. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2006. – 525 с.

⁵⁷² Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁵⁷³ Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: [навч. посіб.] / Кім Г., Сопко В.В., Кім Ю.Г. – [вид. 2-ге, перероб. та доп.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с.

⁵⁷⁴ Александр Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александр, А. Бриттон, Э. Йориссен; пер. с англ. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.

⁵⁷⁵ Житний П. Системний аспект облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 1. – С. 62-65.

⁵⁷⁶ Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 3-12.

⁵⁷⁷ Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Засіб реалізації облікових цілей та завдань	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Захист прав та інтересів власника	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	2
Адекватна оцінка результатів діяльності фінансового стану підприємства	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	2
Посилення обліково-аналітичних функцій управління підприємством	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Отримання максимального сумарного ефекту діяльності	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Природу впливу облікових факторів на формування фінансових результатів можна пояснити наступним чином: альтернативність щодо оцінки, визнання та облікового відображення стосується низки об'єктів обліку, функціонування яких у звітному періоді призводить до виникнення доходів і витрат різних за розмірами або ж перенесення їхньої ідентифікації на витратних та доходних рахунках до наступного періоду. Фінансовий результат, згідно з вимогами принципу відповідності та нарахування доходів і витрат, визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були понесені для отримання доходів. В свою чергу дана альтернативність коригує величину як перших, так і других.

Критичне ставлення І.Й. Яремка до регулювання величини фінансових результатів за допомогою облікових факторів впливає з можливості маніпулювання величиною окремих об'єктів за допомогою способів визнання та методів оцінки у системі бухгалтерського обліку: «традиційна бухгалтерія у своїй теорії та практиці з орієнтацією на поточний прибуток з математичними алгоритмами позбавили економічної природи переважну більшість облікових об'єктів»⁵⁷⁸.

Відхилення від економічної сутності в оцінці ряду об'єктів обліку, що є складовими системи формування фінансових результатів, підтверджують твердження про можливість в інтересах окремих соціально-економічних

⁵⁷⁸ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С.14.

партнерів легальними способами отримати в короткостроковому періоді бажану величину фінансового результату.

Проведені дослідження дають змогу стверджувати, що різні методи в оцінці об'єктів обліку існують для досягнення критерію достовірності показників фінансової звітності, а головне – обґрунтування величини фінансових результатів. В зовсім іншому світлі слід розглядати питання використання облікових факторів у максимізації чи мінімізації фінансових результатів для задоволення інтересів окремої групи соціально-економічних партнерів (власників та вищого управлінського персоналу).

Слід акцентувати увагу на тому, що облікові фактори впливу на формування фінансових результатів безпосередньо пов'язані з процесом управління, про що наголошує П. Житний: «наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття управлінських рішень»⁵⁷⁹. Дослідник стверджує, що вихідні положення облікової політики є єдиними для всіх видів підприємницької діяльності і це «отримання оптимізованої у довгостроковому плані норми прибутку»⁵⁸⁰.

Порушуючи питання аналітичної цінності бухгалтерської інформації в управлінні Н.П. Кондраков констатує: «облікова політика має значний вплив не тільки на показники фінансового стану, але і на показники собівартості продукції, фінансових результатів, податків»⁵⁸¹. Відповідно до технології бухгалтерського обліку вплив альтернативності в оцінці окремих об'єктів обліку призводить в першу чергу до різної величини доходів і витрат, і як наслідок – фінансових результатів, інформація про які є основою у визначенні фінансового стану. Дане припущення розкриває взаємозв'язок «облікові фактори – фінансові результати».

Необхідність існування облікових факторів із потреб управління свідчить, перш за все, про рівень організації управління через призму появи нових додаткових завдань, що потребують вирішення управлінським персоналом в ході прийняття рішень для забезпечення окресленої мети та цілей господарської діяльності.

Облікові фактори в першу чергу спрямовані на вирішення проблем управління шляхом вибору та затвердження окремих елементів облікової політики, що мають модифікований вплив на фінансові результати, підтвердженням чого є погляди Г. Кіма, В.В. Сопка, Ю.Г. Кіма: «облікова політика повинна відповідати принципам бухгалтерського обліку України, з одного боку, і цілям діяльності підприємства по досягненню фінансових результатів – з іншого»⁵⁸². Отримавши можливість вибору альтернативних

⁵⁷⁹ Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-22. – С. 19.

⁵⁸⁰ Там само. – С. 19.

⁵⁸¹ Кондраков Н.П. Учетная политика организации / Кондраков Н.П. – М.: Главбух, 1999. – 136 с. – С. 7.

⁵⁸² Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: [навч. посіб.] / Кім Г., Сопко В.В., Кім Ю.Г. – [вид. 2-ге, перероб. та доп.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с. – С. 467.

методів оцінки щодо окремих об'єктів обліку, нагальною потребою є дослідження та врахування їх впливу на фінансові результати за допомогою вивчення практичного інструментарію та впливу на фінансові результати різноманітних комбінацій облікових факторів з метою досягнення синергетичного ефекту в управлінні та задоволення економічних інтересів соціально-економічних партнерів. Слушною є думка Т.В. Барановської: «залучивши поняття облікової політики з заходу, необхідно докласти всіх зусиль для максимальної її адаптації до історично сформованих традицій українського бухгалтерського обліку з врахуванням надбань вітчизняної наукової думки»⁵⁸³.

Питання впливу облікових факторів на формування фінансових результатів у контексті узгодження інтересів соціально-економічних партнерів щодо розподілу прибутку залишаються мало дослідженими, в першу чергу це характеризується відсутністю систематизованих праць на дану проблематику. Проте в наукових дослідженнях констатується факт впливу облікових факторів на формування фінансових результатів^{584,585,586,587,588,589,590}. В працях ряду авторів досліджується вплив окремих елементів облікової політики на фінансові результати підприємства^{591,592}.

Практичний інструментарій впливу облікових факторів на формування фінансових результатів через оцінку окреслюють С.М. Бичкова та Н.Н. Макарова: «оцінка є одним із елементів регулювання величини прибутку, так чи інакше вона знаходить своє вираження в способах ведення бухгалтерського обліку, що закріплені в обліковій політиці»⁵⁹³.

⁵⁸³ Барановська Т.В. Облікова політика як фактор впливу на результати аналітичних досліджень / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 1(23). – С. 30-34. – С. 34.

⁵⁸⁴ Актуально о учетной политике. – К.: Книги для бизнеса, 2007. – 175 с.

⁵⁸⁵ Єремян О.М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Олена Михайлівна Єремян. – К., 2005. – 17 с.

⁵⁸⁶ Дергільова Г.С. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Галина Сергіївна Дергільова. – Харків, 2003. – 18 с.

⁵⁸⁷ Будько О.В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств чорної металургії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Оксана Володимирівна Будько. – Харків, 2004. – 19 с.

⁵⁸⁸ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.

⁵⁸⁹ Ямборко Г.А. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Галина Анатоліївна Ямборко. – К., 2005. – 21 с.

⁵⁹⁰ Янок Д.А. Облік та аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Дмитро Андрійович Янок. – К., 2005. – 22 с.

⁵⁹¹ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Олена Адамівна Лаговська. – Київ, 2007. – 21 с.

⁵⁹² Лебедзевич Я.В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Яна Вікторівна Лебедзевич. – К., 2002. – 20 с.

⁵⁹³ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с. – С. 226.

В табл. 3.7 наведено облікові фактори впливу на формування фінансових результатів, що висвітлені в обліково-економічній літературі.

Таблиця 3.7

Визначення облікових факторів впливу на формування фінансових результатів суб'єкта господарювання

Фактори (елементи)	Джерело													
	Яремко І.Й. ⁵⁹⁴	Деньга С.М. ⁵⁹⁵	Кутер М.І. ⁵⁹⁶	Соколов Я.В. ⁵⁹⁷	Єфремова А.А. ⁵⁹⁸	Бичкова С.М. ⁵⁹⁹	Нечитайло А.І. ⁶⁰⁰	Голов С.Ф. ⁶⁰¹	Алборов Р.А. ⁶⁰²	Бутинець Ф.Ф. ⁶⁰³	Сопко В.В. ⁶⁰⁴	Николаєва С.О. ⁶⁰⁵	Житний П. ⁶⁰⁶	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Нарахування амортизації, зносу	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+	10
Методи оцінки запасів при вибутті	+	-	+	-	+	+	-	+	+	+	-	+	+	9
Резерви наступних витрат і платежів	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	-	-	-	8
Калькулювання	-	-	+	-	+	-	-	-	+	+	-	+	+	6
Доходи і витрати майбутніх періодів	-	-	+	+	-	+	-	-	+	+	-	-	-	5
Резерв сумнівних боргів	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	5
Механізм списання загальновиробничих витрат	-	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	-	-	4

⁵⁹⁴ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

⁵⁹⁵ Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торгівельну сферу: монографія / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – Частина I. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу. – 355 с.

⁵⁹⁶ Кутер М.І. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

⁵⁹⁷ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

⁵⁹⁸ Єфремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / Єфремова А.А. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.

⁵⁹⁹ Бичкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бичкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.

⁶⁰⁰ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с.

⁶⁰¹ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁶⁰² Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Алборов Р.А. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80 с.

⁶⁰³ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с.

⁶⁰⁴ Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

⁶⁰⁵ Николаева С.А. Учетная политика предприятия / Николаева С.А. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.

⁶⁰⁶ Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-22.

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Визнання доходів	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-	+	-	4
Відображення в обліку і звітності впливу цінового фактора	-	-	-	+	+	+	-	+	-	-	-	-	-	4
Методи оцінки фінансових вкладень при їх списанні	-	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	-	-	4
Критерії включення об'єктів в склад основних засобів	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1

До основних елементів облікової політики, що впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства науковці відносять⁶⁰⁷:

- 1) критерії включення об'єктів до складу основних засобів;
- 2) метод нарахування амортизації;
- 3) метод оцінки запасів і фінансових вкладень при їх списанні;
- 4) механізм списання загальновиробничих витрат;
- 5) порядок списання витрат майбутніх періодів;
- 6) визначення переліку резервів майбутніх витрат.

Поряд з даними обліковими факторами існують ще й інші: вартісний критерій віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних активів, методи переоцінки основних засобів та нематеріальних активів, порядок обліку витрат на проведення ремонту основних засобів, способи відображення недостач і втрат від псування цінностей, ідентифікація транспортно-заготівельних витрат, створення резерву сумнівних боргів, методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг для визнання доходів, способи визначення дати визнання зобов'язань, відображення, склад та способи списання доходів майбутніх періодів тощо.

Окреслені облікові фактори мають неоднозначний вплив за характером та суттю на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності підприємства, що потребує дослідження їх природи з подальшим групуванням за спільними ознаками щодо можливості оцінки впливу на формування фінансових результатів відповідно до критерію ефективності. З метою раціоналізації та обґрунтування рішення про розподіл прибутку – максимального наближення економічної та облікової сутностей категорії «прибуток» – доцільним є поділ облікових факторів на об'єктивні та суб'єктивні фактори (рис. 3.5).

⁶⁰⁷ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с. – С. 227.

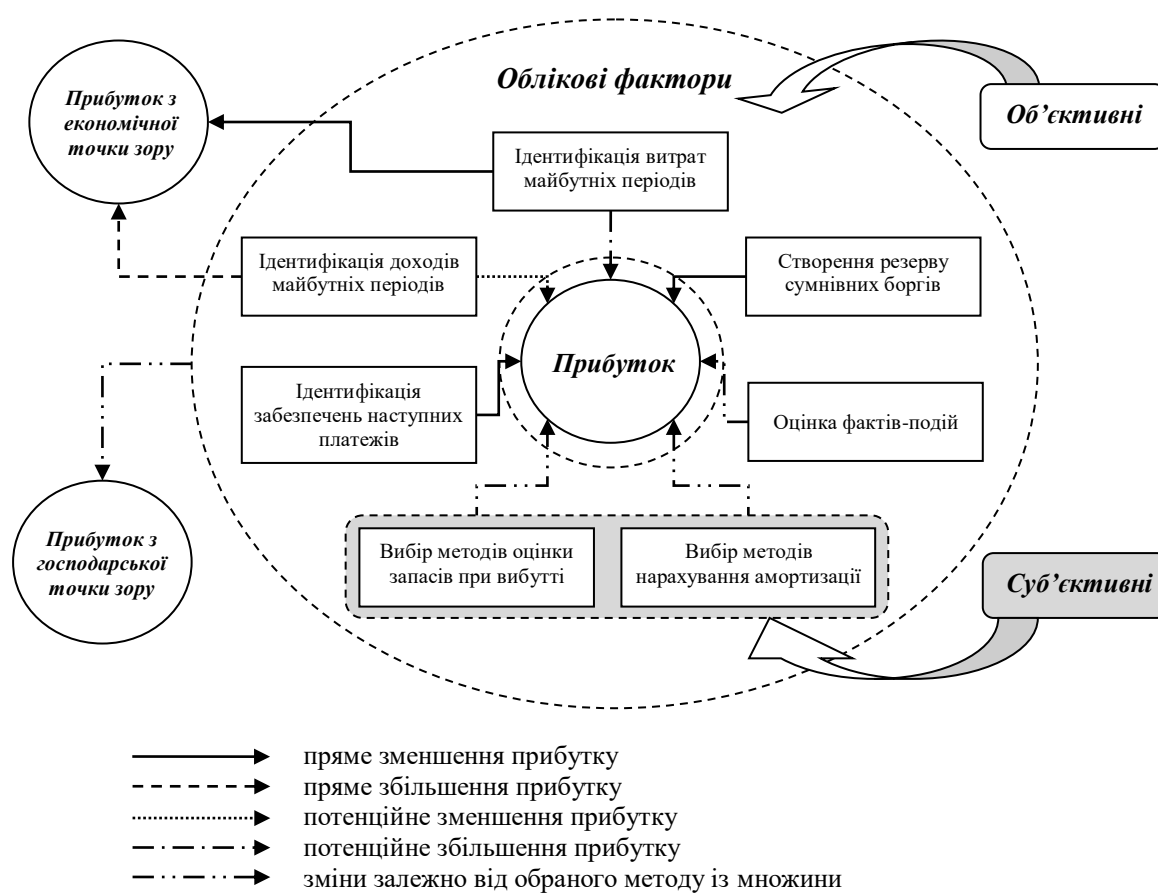


Рис. 3.5. Вплив облікових факторів на формування фінансових результатів в короткостроковому періоді

До об'єктивних облікових факторів (фактори, ідентифікація яких залежить від рішень управлінського персоналу) слід віднести відображення у бухгалтерському обліку витрат та доходів майбутніх періодів, створення резерву сумнівних боргів та забезпечень наступних витрат та платежів, визнання витрат та доходів в обліку як результату оцінки фактів-подій. Врахування впливу даних облікових факторів на формування фінансових результатів забезпечує отримання величини, яка нівелює значення квазівитрат (на величину резерву сумнівних боргів, забезпечень наступних витрат та платежів), що не беруться до розрахунку фінансових результатів, а також наближує сутність прибутку (за допомогою облікових факторів – ідентифікація доходів та витрат майбутніх періодів) до визначення «прибуток – виражений у грошовій формі дохід ... представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними затратами ...»⁶⁰⁸.

Прибуток, з господарської точки зору, характеризується як приріст

⁶⁰⁸ Алексєєнко Л.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів / Л.М. Алексєєнко, В.М. Олексєєнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с. – С. 497.

капіталу протягом періоду, проте зважаючи на можливість зростання капіталу за рахунок безкоштовного одержання активів, дооцінки активів, додаткового вкладення капіталу, капіталізації витрат даний спосіб визначення результатів діяльності не надає достовірної інформації, яка б слугувала оціночним показником та базою розподілу.

Суб'єктивні облікові фактори (вибір методів оцінки запасів, нарахування амортизаційних відрахувань), на відміну від об'єктивних, характеризуються обов'язковою ідентифікацією, процес врахування їх впливу є трудомістким і затратним та не відповідає критерію економічної ефективності.

До об'єктивних облікових факторів слід віднести об'єкти обліку, що формуються відповідно до принципу нарахування (відповідності) доходів і витрат та принципу обачності. Спільною ознакою є те, що їх відображення у системі бухгалтерського обліку залежить від рішень управлінського персоналу. Саме дані фактори мають значний вплив на формування фінансових результатів. Їх склад передбачає наявність об'єктів, що фактично регулюють величину фінансових результатів у часі. Російський науковець Я.В. Соколов, виходячи з існування альтернативних методів облікової політики, стверджує, що «бухгалтер, використовуючи інструменти регулювання, змінює на власний розсуд і завжди в чийхось інтересах величину фінансового результату»⁶⁰⁹. Причому дане регулювання включає ряд досить складних прийомів. Стоячи на засадах наявності впливу облікових факторів на формування фінансових результатів дослідник вагомого значення в даному процесі надає відображенню в обліку витрат та доходів майбутніх періодів, а також забезпечень наступних витрат і платежів: «той, хто складає звітність, як правило, усвідомлює, що в цій звітності існують викривлення, що вона складена з порушеннями вимог нормативних документів, проте ніхто не розуміє, що ці викривлення ніщо в порівнянні з умовністю вимог нормативних документів; серед даних вимог головне – необхідність (або можливість) капіталізації і резервування доходів і витрат»⁶¹⁰. Фактична необхідність застосування вище наведених облікових факторів пов'язана з розмежуванням доходів, витрат, а, отже, і фінансових результатів між звітними періодами, тобто дотриманням у їх обліковому відображенні принципу ідентифікації (відповідності): «найбільш значимими для картини фінансового стану підприємства є рішення, що приймаються при формуванні облікової політики і стосуються оцінки і розподілу по звітних періодах доходів і витрат підприємства»⁶¹¹. На необхідності правильного

⁶⁰⁹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 462.

⁶¹⁰ Там само. – С. 461-462.

⁶¹¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособ.] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 78.

розмежування наполягали ще німецькі дослідники теорії обліку – пропагандисти динамічного балансу.

Особливого значення у розмежуванні між періодами необхідно надавати показникам витрат підприємства. За своєю економічною природою вони відображаються у різних підсистемах бухгалтерського обліку, залежно від цілей їх здійснення проходять різний шлях трансформації в показники фінансових результатів. Економіст А.І. Нечитайло витрати, які не містять прямого впливу на фінансові результати, називає специфічними: «витрати, що пов'язані з часом їх розподілу по звітних періодах і, як наслідок, з величиною кінцевого фінансового результату звітного періоду»⁶¹². Дослідник такою інформацією вважає дані про витрати майбутніх періодів і витрати, що слугують джерелом для формування резервів, використання яких відбудеться в майбутньому. При застосуванні інформації про фінансові результати у прийнятті рішень дані про такі витрати є цінними в момент визнання їх в обліку незалежно від наступної трансформації таких витрат.

Вплив витрат майбутніх періодів проявляється залежно від прийнятого рішення про їх відображення в складі витрат майбутніх періодів. За своєю природою вказана величина може трактуватися як сума витрат, виключена із системи розрахунку фінансового результату звітного періоду, а також від визначеного методу їх списання. Останній процес залежить від обґрунтованості періоду використання активу. Якщо період використання активу документально не визначений, то «організація може розробити свій економічно обґрунтований спосіб списання витрат майбутніх періодів»⁶¹³. Підкреслюючи важливість даного об'єкту обліку проф. Ф.Ф. Бутинець звертає увагу на необхідність акцентування уваги на обов'язковому відображенні витрат майбутніх періодів за наявності методологічно обґрунтованих підстав у протилежному разі простежуватиметься ситуація «необумовленого й значного збільшення витрат і, як наслідок, – зменшення фінансового результату (прибутку), що порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат»⁶¹⁴.

Особливості дослідження впливу витрат майбутніх періодів на фінансові результати – це проблема, що виникла не на сьогоднішньому етапі розвитку економічних відносин та бухгалтерського обліку. Її появу можна пов'язати із повноцінним становленням подвійної статичної бухгалтерії та капіталістичних відносин в суспільстві. Ще В. Зомбарт

⁶¹² Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 155.

⁶¹³ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с. – С. 271.

⁶¹⁴ Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [6-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с. – С. 508.

зазначав, що «складність категорії «прибуток» визначається включенням до неї амортизації та витрат і доходів майбутніх періодів»⁶¹⁵. Ніколаєв І.Р. дійшов до висновку, що «весь актив і все сальдо рахунків, які відображаються в ньому, є ні чим іншим, як раніше здійсненими витратами, які для підприємства повинні виступати (в реальному житті виступають) як витрати майбутніх періодів»⁶¹⁶.

Ніколаєва С.А. витрати майбутніх періодів разом з капітальними вкладеннями відносить до так званих відкладених витрат, характеризує їх як дії з використання ресурсів організації, що здійснюються в даному звітному періоді з метою отримання можливих доходів в майбутньому. В свою чергу, під витратами майбутніх періодів розуміє «інші систематичні або нерегулярні відкладені витрати, по відношенню до яких на момент споживання ресурсів (здійснення) витрат відсутня достатня визначеність у виді і можливості виникнення майбутніх активів організації»⁶¹⁷. Критикуючи таке визначення, А.І. Нечитайло акцентує увагу на тому, що «вести мову про виникнення майбутніх активів організації некоректно з точки зору економічної природи досліджуваних процесів»⁶¹⁸. Дослідивши полеміку науковців щодо природи облікової категорії «витрати майбутніх періодів», слід відмітити відсутність єдності в принципах її ідентифікації, залежність від судження облікових працівників або ж від наказу вищого управлінського персоналу, а, отже, наявність можливості маніпуляції результатами діяльності. Нечитайло А.І. зазначає, що «методологічний прийом розмежування витрат по періодах створює можливість його використання у підвищенні інвестиційної привабливості організації у вигляді зростання суми прибутку за рахунок відсторонення витрат із підсистеми розрахунку кінцевого фінансового результату»⁶¹⁹. Поряд із покращенням інвестиційного іміджу товариства присутній «парадокс прибутку» – «прибуток є, а немає грошей»: «затрати, що відносяться до наступних звітних періодів, фактичне перерахування грошових засобів по яких здійснене в звітному періоді»⁶²⁰. Особливості обліку витрат майбутніх періодів визначаються відсутністю впливу на формування фінансових результатів звітного періоду та зменшенням величини грошових коштів, що ускладнює виконання рішення про розподіл прибутку. Тому соціально-економічні партнери при використанні інформації про фінансові

⁶¹⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С.72.

⁶¹⁶ Там само. – С. 584.

⁶¹⁷ Нечитайло А.И. Моделирование учета финансовых результатов / Нечитайло А.И. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. 2002. – 193 с. – С. 177.

⁶¹⁸ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 182.

⁶¹⁹ Там само. – 186.

⁶²⁰ Андросов А.М. Бухгалтерский учет: [учеб. пособие] / А.М. Андросов, Е.В. Викулова. – М.: Андросов. 2000. – 1024 с. – С. 298.

результати товариства повинні розглядати витрати майбутніх періодів як вагомий регулятив. У свою чергу, вищий управлінський персонал, при прийнятті рішення про розподіл прибутку, повинен коригувати величину прибутку на суму понесених витрат майбутніх періодів, що забезпечить часткове усунення парадоксів прибутку, наближення облікової його сутності до економічної.

Значення обліку витрат майбутніх періодів як складового елемента системи бухгалтерського обліку набуває все більшої вагомості, оскільки з розвитком ринкових відносин кількість об'єктів обліку, які класифікуються як витрати майбутніх періодів, постійно зростає. Ситуація ускладнюється тим, що виходячи з природи витрат майбутніх періодів, до них можна віднести низку загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут (реклама) тощо. «До витрат майбутніх періодів можуть бути віднесені наступні категорії витрат: на рекультивацію земель ..., природозахисні заходи ...»⁶²¹.

Головне завдання, яке реалізують доходи майбутніх періодів як облікова категорія, є розмежування доходів організації між звітними періодами з метою фінансово-економічного обґрунтування величини фінансових результатів у відповідному звітному періоді. Проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що «у бухгалтерському обліку слід чітко відслідковувати момент, коли доходи майбутніх періодів повинні відображатися у складі доходів звітного періоду, що впливає на фінансовий результат діяльності підприємства»⁶²². Кутер М.І. поєднує альтернативність у визнанні доходів від надання послуг з ідентифікацією доходів майбутніх періодів: «підприємства, що ведуть роботи довгострокового характеру, можуть визнавати дохід після завершення робіт: 1) по договору в цілому; 2) по окремих етапах договору»⁶²³. Досліджуючи це саме питання, Я.В. Лебедзевич акцентує увагу на загальних та окремих особливостях визнання доходів від надання послуг. До окремих дослідник відносить: «1) можливість вірогідної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; 2) можливість вірогідного визначення витрат, пов'язаних з наданням послуг та необхідних для їх завершення»⁶²⁴.

Ідентифікація доходів майбутніх періодів має обернений ефект відносно витрат майбутніх періодів щодо впливу на фінансові результати:

⁶²¹ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с. – С. 227.

⁶²² Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [6-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с. – С. 177.

⁶²³ Кутер М.І. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с. – С. 553.

⁶²⁴ Лебедзевич Я.В. Методологічні принципи формування облікової інформації про доходи підприємства / Я.В. Лебедзевич // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 2000. – № 11. – С. 32-35. – С. 33.

величина фінансових результатів залишається незмінною, проте збільшуються надходження грошових коштів (зростання фінансових результатів в економічному розумінні). Парадокс прибутку: «грошові кошти є, немає прибутку». Проблеми визнання доходів і витрат в розрізі періодів слід розглядати в рамках дослідження принципу обачності в бухгалтерському обліку. Досліджуючи дану проблему С.Ф. Легенчук акцентує увагу на трьох моделях визнання доходів та витрат: «касовий метод, принцип нарахування на основі принципу обачності та «чистий» принцип нарахування»⁶²⁵. Підкреслюючи при цьому, що останній надає найвищу інформаційну місткість облікової інформації.

Нечитайло А.І., досліджуючи особливості створення резервів наступних витрат в історичному ракурсі щодо інтерпретації такої інформації в бухгалтерському обліку фінансових результатів, робить наступний висновок: «основною метою створення резервів є досягнення організацією стабільних фінансових результатів»⁶²⁶. Проте, резерви наступних витрат як інструмент регулювання фінансових результатів у працях науковців розглядаються досить рідко, в основному мова йде про загальні підходи створення таких резервів, про особливості їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Водночас С.М. Бичкова та Н.М. Макарова призначення резервів наступних витрат вбачають у «згладжуванні коливань окремих видів виробничих витрат на протязі звітного періоду»⁶²⁷.

Природу впливу резервів наступних витрат та платежів на фінансові результати слід пов'язувати з процесом капіталізації прибутку – немає фактично здійснених витрачань грошових коштів або ж інших ресурсів. Витрати в бухгалтерському обліку виникають в окремій величині у результаті застосування планових розрахунків, на дану суму знижується кінцевий фінансовий результат звітного періоду. Слід відмітити про складність поєднання здійснених витрат із потенційно можливими доходами адекватно принципу відповідності доходів і витрат, що характеризується іншою природою впливу на фінансові результати, аніж вплив витрат і доходів майбутніх періодів, що дає підстави розмежувати дані облікові фактори по різних групах. Вплив резервів наступних витрат здійснюється у відповідності до принципу обачності (консервативності).

На значенні резервів наступних витрат та платежів у коригуванні величини фінансових результатів необхідно зосереджувати увагу,

⁶²⁵ Легенчук С.Ф. Сутність та види консерватизму в бухгалтерському обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2009. – № 2(48). – С. 68-77. – С. 73.

⁶²⁶ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 187.

⁶²⁷ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с. – С. 234.

враховуючи той факт, що застосування облікових процедур у їх створенні носить абсолютно умовний характер, що пов'язаний в більшості випадків із прийняттям та декларуванням рішення про створення резерву наступних витрат та платежів, а також про визначення їхньої попередньої величини.

Російський дослідник теорії бухгалтерського обліку Я.В. Соколов вказує на несправжній характер витрат (квзівитрати) по створенню такого роду резервів з економічної точки зору, яка «базується на основі руху грошових коштів»⁶²⁸. Зважаючи на відсутність зв'язку у виникненні витрат на створення резервів у бухгалтерському обліку з витрачанням ресурсів підприємства процес створення резервів майбутніх витрат є важливим обліковим інструментом у регулюванні величини фінансових результатів короткострокового періоду. При використанні даної інформації необхідно враховувати економічну обґрунтованість створених резервів.

Підкреслюючи можливість коригування фінансових результатів за допомогою даного облікового фактора А.І. Нечитайло визначає необхідність врахування розміру забезпечень наступних витрат та платежів при прийнятті рішень з використанням результативної інформації: «штучний характер досліджуваної категорії дозволяє знижувати кінцевий фінансовий результат звітного періоду, який в першу чергу цікавить користувачів бухгалтерської інформації при аналізі інвестиційної привабливості підприємства»⁶²⁹. Зважаючи на об'єкт нашого дослідження, особливо важливе значення має даний фактор при обґрунтуванні рішень про розподіл прибутку.

Вся інформація, що продукується у результаті прийняття до дії окремих об'єктивних облікових факторів або ж у результаті прийняття рішення про відмову у їх ідентифікації, якщо це дозволено по характеру фінансово-господарської діяльності підприємства і взаємозв'язку облікових факторів із фінансовими результатами, є уточнюючою. Вона дозволяє користувачу бухгалтерської звітності у своїх цілях коригувати величину фінансових результатів.

Важливість облікових факторів у коригуванні величини фінансових результатів призводить до зміщення акцентів від основного призначення облікової політики – достовірності відображення об'єктів обліку у звітності: «головною функцією регулюючих елементів підсистеми є визначення їх впливу на величину фінансових результатів організації. Для цього використовуються кінцеві дані відповідних рахунків. І тільки наступною функцією є формування інформації про об'єкт обліку»⁶³⁰.

⁶²⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 469.

⁶²⁹ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 190.

⁶³⁰ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 157.

Все це потребує чіткого ранжування облікових факторів, виходячи з природи їх впливу на формування фінансових результатів та можливості його оцінки згідно критерію ефективності. Доцільним залишається поділ вище наведених облікових факторів на суб'єктивні та об'єктивні. Суб'єктивні облікові фактори слід пов'язати з різними методами оцінки об'єктів обліку, що характеризуватиметься альтернативністю величини витрат або доходів – результату такої оцінки. До об'єктивних слід віднести фактори, що мають вплив на коригування величини фінансових результатів залежно від господарської ситуації.

Облікові фактори мають безпосередній вплив на задоволення економічних інтересів усіх без винятку соціально-економічних партнерів через регулювання величини фінансових результатів. Урядові організації визначають загальні засади – множину методів оцінки та визнання об'єктів в обліку. Ідентифікація облікових факторів, що мають вплив на формування фінансових результатів є прерогативою вищого управлінського персоналу акціонерних товариств. Здійснення впливу соціально-економічних партнерів на формування фінансових результатів за допомогою облікових факторів можливе через систему нормативно-правових актів внутрішнього характеру: статут, установчі договори, рішення загальних зборів акціонерів, колективний договір, положення про розподіл прибутку.

У додатку 3.5 відображено взаємозв'язок соціально-економічних партнерів та облікових факторів, сукупність регламентованих документів, через які даний зв'язок стає задекларованим.

Зважаючи на існування реальної перспективи впливати на формування фінансових результатів за допомогою облікових факторів (здійснювати приховування реального стану справ на підприємстві у межах нормативно-правового поля), спостерігається «подальше обмеження можливості застосування альтернативних облікових політик»⁶³¹, що визначає зміни до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Єдиним правильним виходом з даної ситуації є розуміння користувачами бухгалтерської інформації у частині фінансових результатів впливу на неї облікових факторів, на чому акцентують увагу Я.В. Соколов та М.Л. Пятов: «важливі знання того, які методи застосовувалися в кожному конкретному випадку, і розуміння їх змісту і його впливу на результати інтерпретації бухгалтерської інформації»⁶³². Після чого можлива конвергенція облікової політики – відбір існуючих методів, що задовольняють всі сторони, а у відсутності такого компромісу, узгоджений

⁶³¹ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. – С.36.

⁶³² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособ.] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 89.

вибір абсолютно нового набору елементів облікової політики.

Вплив облікових факторів на формування фінансових результатів має часовий характер. На обмеженість їх впливу на величину фінансових результатів, що окреслюється тільки в короткотерміновому періоді, вказує Е. Райс: «застосування різноманітних методів оцінки витрат для однакових підприємств дозволяє одержувати різноманітні величини прибутку за той же звітний період. ... в довгостроковій перспективі загальна величина прибутку буде однаковою, розбіжності між звітними періодами пов'язані з пересуванням прибутку між ними»⁶³³. Відповідно до принципу безперервності ідентифікація довгострокового періоду функціонування підприємства є складним процесом, поряд з цим управління прибутком, його розподіл слід розглядати як інструмент забезпечення стабільності роботи суб'єкта господарювання у короткостроковому періоді.

Система бухгалтерського обліку є підсистемою нижчого порядку відносно системи управління в цілому, тобто є підзвітною останній в процесі генерування інформації, що є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку, входячи із формалізованих запитів. Однак, продукування продукту інформаційного типу даною системою є основою для прийняття управлінського рішення, в той же час, не передбачає здійснення даного факту, опосередковано впливає на рівень його ефективності та системи менеджменту в цілому. Як зазначає В.Г. Афанасьєв, безперечно, в практиці управління мають місце ситуації, коли наявна інформація виступає безпосереднім джерелом та основою прийняття рішень. Однак, такий безпосередній зв'язок має місце, як правило, тільки коли рішення прямо витікає з інформації, диктується інформацією. Коли ж рішення приймаються відносно систем складних, багатофакторних, то інформацію і рішення опосередковує спеціальний аналіз ... залежно від характеру системи та рішення, що приймається⁶³⁴. По-друге, асиметричність між підпорядкуванням та генеруванням загострюється наявністю як конфліктів в діяльності органів управління, так і корпоративних конфліктів в цілому. Як зазначає О.В. Осипенко, конфлікти в діяльності органів управління підприємства представляють собою інтегрований різновид корпоративних конфліктів, що створює значні проблеми для конструкторів ефективних систем внутрішньої та загально інституціональної профілактики ескалації різного роду акціонерних антагонізмів⁶³⁵. Наявність корпоративних конфліктів (як сукупність суттєвих різновидів, що триває між акціонерами підприємства,

⁶³³ Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобратся в бухгалтерской отчетности и финансовом анализе / Райс Э. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 352 с. – С. 265.

⁶³⁴ Афанасьев В.Г. Социальная информация и управление обществом. – М.: Политиздат, 1975. – 408 с. – С. 156.

⁶³⁵ Осипенко О.В. Российский гринмейл. Стратегия корпоративной обороны. – М.: ЮРКНИГА, 2006. – 448 с. – С. 27.

акціонерами і топ-менеджерами, органами, підлеглим їм апаратом управління і трудовим колективом підприємства, членами колегіальних органів управління, а також між підприємством в цілому, що представлене його мажоритарним учасником або органами управління, з одного боку, і зовнішніми учасниками корпоративних відносин в широкому змісті, в числі яких органи державної влади, контрольні і наглядові структури, кредитори і дебітор підприємства, інші його важливі контрагенти, населення адміністративного округу, в економіці якого дане підприємство відіграє помітну роль, інших стек-ходерів, предметом яких є системна оцінка якості та ефективності корпоративного управління або права співволодіння бізнесом підприємства⁶³⁶ може спровокувати вплив на інформаційний продукт облікової системи в частині зниження ступеня його прозорості, що посилюється пануванням позитивістського підходу в бухгалтерському обліку (який виділяється як одна із передумов появи управлінського обліку).

Дослідженню природи інформаційної асиметрії, розробці теорії інформаційної економіки приділено увагу нобелівськими лауреатами Дж. Акерлофом (G.A. Akerlof), М. Спенсом (M. Spence) та Дж. Стігліцем (Joseph E. Stiglitz).

Як зазначає Дж. Стігліц існує асиметрія інформації між керівниками та підлеглими⁶³⁷. Левитська О.Н. стверджує, що умови капіталістичного виробництва обмежують виконання нових функцій бухгалтера, що знаходить своє відображення в заходах, спрямованих на збереження «комерційної таємниці», а також в навмисному викривленні зовнішньої інформації про фінансовий стан підприємства і в укріпті прибутків. Методологія обчислення показників, що використовуються для управління капіталістичним підприємством, виходить з буржуазних концепцій організації управління виробництвом. Спроби побудови цих показників і в особливості рекомендації щодо їх використання свідчать, що все тут підпорядковуються одній меті – отриманню максимального прибутку. При цьому ігноруються інтерес працюючих, зайнятих на підприємстві, – шляхом посилення експлуатації, інтереси держави – шляхом приховування прибутку та відхилення від сплати податків і навіть інтереси рядових акціонерів – шляхом зменшення дивідендів⁶³⁸. Виходячи з цього необхідно шукати шляхи подолання спрямовані на скорочення діапазону (масштабу) інформаційної асиметрії у внутрішніх бізнес-процесах, мінімізувати

⁶³⁶ Осипенко О.В. Российский гринмейл. Стратегия корпоративной обороны. – М.: ЮРКНИГА, 2006. – 448 с. – С. 27.

⁶³⁷ Стиглиц Дж.Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке. // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. / Сопред. научно-ред. совета Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов. Т. V. В. 2 кн. Всемирное признание: Лекции нобеливский лауреатов / Отв. ред. Г.Г. Фетисов. Кн. 2. – М.: Мысль, 2005. – 813 с. – С. 539.

⁶³⁸ Левитская Е.Н. Роль бухгалтера в системе управления капиталистическим предприятием. // Бухгалтерский учет. – 1975. - № 10. – С. 68-71.

негативні явища, зумовлені її наявністю, виходячи з того, що система бухгалтерського обліку є основним інформаційним ресурсом підприємства.

Окреслимо корпоративні конфлікти як основу асиметричності облікової інформації (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Типологія корпоративних конфліктів як основа облікової асиметрії інформації

<i>Суб'єкти конфлікту (конфронтаційне групування)</i>	<i>Крупні акціонери підприємства</i>
Дрібні акціонери підприємства	Різні погляди на розвиток діяльності, підхід до реінвестування прибутку, мінімізація виплати дивідендів держателям простих акцій, здійснення додаткової емісії акцій як крок до розширення діяльності, обмеження інформаційної відкритості підприємства
	Максимізація розміру виплат дивідендів, противники додаткової емісії акцій, підвищення інформаційної відкритості підприємства
Акціонери підприємства	<i>Топ-менеджмент</i>
	Зацікавлені в підвищенні автономності, розміру виплат за результати діяльності (максимально використовуючи наявний та стратегічний ресурс підприємства), мінімізації підзвітності та підконтрольності за результати своєї діяльності, керуванні інформаційними потоками в розрізі об'єктів управління, зокрема фінансових потоків, прийняття управлінських рішень в рамках своїх інтересів
	Підвищення підзвітності менеджерів, контролю над інформаційними потоками, контроль за джерелами зовнішніх фінансових ресурсів, нарощення економічної доданої вартості та вартості підприємства в цілому, контроль за ключовими показниками діяльності
Топ-менеджмент	<i>Менеджери нижчих рівнів та інші працівники підприємства</i>
	Маніпулювання показниками, на основі яких здійснюється оцінювання їх роботи, обмеження доступу до інформаційного ресурсу як захист своїх інтересів, прийняття рішень в інтересах структурного підрозділу, що виходять за межі інтересів підприємства в цілому
	Підвищення підзвітності працівників нижчої ланки, мінімізація асиметричності інформації, що надходить з даного рівня управління, мінімізація соціального пакету
Органи державної влади	<i>Акціонери підприємства</i>
	Закріплення інтересів на ринку капіталу, мінімізація впливу на діяльність Вплив на діяльність бізнес-одиниці як учасника ринку капіталу відстоюючи власні пріоритетні інтереси, підконтрольність діяльності
Адміністрація підприємства	<i>Населення країни, регіону, міста функціонування підприємства</i>
	Реалізація соціальних програм та дотримання соціальних та екологічних прав та норм, наповнення місцевого та державного бюджетів
	Мінімізація сплати податків, викривлення інформації про екологічні наслідки діяльності підприємства

Менеджери фірми намагаються укріпити свої особисті позиції, посилюючи свої переговорні повноваження, наприклад, перед альтернативною командою керівників, на чому акцентують увагу

Е. Шлейфер (Shleifer A.), Р. Вішни (Vishny R.W.)⁶³⁹, та одним із шляхів здійснити це є дії спрямовані на збільшення інформаційних асиметрій, про що наголошують Едлін Е. (Edlin A.) та Дж. Стігліц⁶⁴⁰. Сучасні автори С. Геллхофер та Д. Хезлен вважають, що в класифікації різних видів обліку, що наведена Бентамом, можна побачити аналог модної в той час теорії розподілу влади: фінансовий облік – законодавча, управлінський – виконавча та аудит – судова влада. Цікавим є те, що А.П. Рудановський весь облік ідентифікував з судовою владою⁶⁴¹.

Мухін О.Ф. висловив думку про те, що капіталістичний облік ведеться в інтересах власників приватної власності і тому суперечить суспільним інтересам. Він виступає засобом вуалювання справжнього джерела і розміру прибутку, маскуванню ступеню експлуатації працівників⁶⁴². Під капіталістичним обліком слід розуміти управлінський облік, що виділяється вітчизняними дослідниками. Проведені дослідження стосовно альтернативності ведення бухгалтерського обліку, внаслідок панування позитивістського підходу, дають можливість встановити варіативність фінансового результату залежно від обраної облікової політики підприємства та його складових витрат і доходів (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Морфологічна матриця варіативності величини витрат діяльності і доходів бізнес-одиниці та структурних підрозділів як її елементів

Елемент облікової політики	Альтернативні варіанти					
1	2					
Вплив на величину доходів бізнес-одиниці						
Визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) P ₁	Виходячи із звичайної ціни реалізації P ₁₋₁			Застосування акційних цін P ₁₋₂		
Визнання доходу в частині нарахування амортизації на необоротний актив одержаний безоплатно (метод нарахування) P ₂	прямо- лінійний P ₂₋₁	зменшення залишкової вартості P ₂₋₂	прискореного зменшення залишкової вартості P ₂₋₃	кумулятивний P ₂₋₄	виробничий P ₂₋₅	податковий ⁶⁴³ P ₂₋₆
Вплив на величину витрат діяльності бізнес-одиниці						
Нарахування амортизації необоротних активів N ₁	прямо- лінійний N ₁₋₁	зменшення залишкової вартості N ₁₋₂	прискореного зменшення залишкової вартості N ₁₋₃	кумулятивний N ₁₋₄	виробничий N ₁₋₅	визначення строку корисного використання ⁶⁴³ N ₁₋₆

⁶³⁹ Shleifer A., Vishny R.W. Management Entrenchment: the case manager-specific assets // Journal of Financial Economics. – № 25. – 1989. – Р. 123-139.

⁶⁴⁰ Edlin A., Stiglitz E. Discouraging Rivals: Managerial Rent-Seeking and Economic Inefficiencies // American Economic Review. - # 85 (5), December. – 1995. – Р. 1301-1312.

⁶⁴¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 94.

⁶⁴² Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США. – М.: Финансы, 1965. – 276 с. – С. 10.

⁶⁴³ альтернативність полягає у визначенні строку корисного використання необоротного активу та в обмеженні застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості (згідно статті 145 «Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації» Податкового кодексу України даний метод застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)).

Продовження табл. 3.9

1	2					
Методи нарахування амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи N ₂	амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом N ₂₋₁			амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості N ₂₋₂		
Методи оцінки запасів при їх вибутті N ₃	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) N ₃₋₁	Середньо-зваженої собівартості N ₃₋₂	Нормативних затрат N ₃₋₃	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів N ₃₋₄	ціни продажу N ₃₋₅	
Порядок створення резерву сумнівних боргів N ₄	виходячи з платоспроможності окремих дебіторів N ₄₋₁	за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції N ₄₋₂	на основі класифікації дебіторської заборгованості N ₄₋₃	резерв сумнівних боргів не створюється N ₄₋₅		
Створення забезпечення виплат відпусток N ₅	резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N ₅₋₁			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток N ₅₋₂		
Додаткове пенсійне забезпечення N ₆	резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N ₆₋₁			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням N ₆₋₂		
Забезпечення гарантійних зобов'язань N ₇	резервування коштів для майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N ₇₋₁	резервування коштів для майбутніх витрат на проведення ремонту предметів прокату з одночасним включенням даної суми до витрат N ₇₋₂		відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із забезпеченням гарантійних зобов'язань N ₇₋₃		
Забезпечення матеріального заохочення N ₈	резервування коштів для майбутніх витрат на здійснення матеріального заохочення з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N ₈₋₁			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із забезпеченням матеріального заохочення N ₈₋₂		
Критерій віднесення необоротних активів до складу основних засобів N ₉	застосування податкової норми віднесення активів до основних засобів N ₉₋₁			застосування власної норми віднесення активів до основних засобів з метою ведення бухгалтерського обліку N ₉₋₂		
Оцінка внесків учасників до статутного капіталу в частині необоротних та оборотних активів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів N ₁₀	за погодженою вартістю між засновниками N ₁₀₋₁		за експертною оцінкою N ₁₀₋₂		оцінка на підставі первинних документів, що засвідчують вартість об'єкта внесення N ₁₀₋₃	
Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг N ₁₁	вивчення виконаної роботи N ₁₁₋₁		визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані N ₁₁₋₂		визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат N ₁₁₋₃	
Вплив на величину витрат діяльності структурних підрозділів підприємства						
База розподілу загально виробничих витрат M ₁	нормальна виробнича потужність M ₁₋₁	години праці M ₁₋₂	заробітна плата M ₁₋₃	обсяг діяльності M ₁₋₄	прямі витрати M ₁₋₅	інша база M ₁₋₆
Метод трансфертного ціноутворення M ₂	На основі ринкових цін M ₂₋₁	На основі витрат M ₂₋₂	На основі договору M ₂₋₃	Регульовані ціни M ₂₋₄	Трансфертне ціноутворення не застосовується M ₂₋₄	
Метод розподілу загальних витрат M ₃	M ₃₋₁ Метод прямого розподілу	M ₃₋₂ Метод послідовного розподілу	M ₃₋₃ Метод розподілу взаємних послуг	M ₃₋₄ Метод одночасного розподілу		

На базі побудованої морфологічної матриці, застосовуючи закони теорії ймовірності (принцип комбінаторики), можемо довести асиметричність облікової інформації в частині варіативності величини витрат діяльності, доходів та фінансового результату бізнес-одиниці та її структурних елементів залежно від елементів облікової політики, які здійснюють вплив на дані економічні категорії виключно технічними

обліковими процедурами.

Виходячи з основних положень теорії ймовірності, можна стверджувати, що обрання кожного варіанту облікового відображення певної події з числа альтернативно можливих є елементарною подією. Згідно основного принципу комбінаторики (правила добутку): нехай потрібно виконати одну за одною k деяких дій. Якщо першу дію можна виконати n_1 , після цього другу дію – n_2 способами, після першої і другою діями третю дію – n_3 способами і так до k -ї дії, можна виконати n_k способами, то всі k дії разом можна виконати $n_1 \times n_2 \times n_3 \times \dots \times n_k$ способами. Даний підхід покладемо в основу розрахунку впливу облікових процедур на величину витрат діяльності підприємства в цілому, його структурних одиниць та доходів:

$$K_{заг} = k_n \times k'_m \quad (3.1)$$

де k – кількість можливих варіацій величини загальних витрат підприємства;

k_n – кількість можливих варіацій величини витрат діяльності підприємства;

k'_m – кількість можливих варіацій величини витрат структурних одиниць підприємства, що впливають на результативний показник:

$$k_n = n_1 \times n_2 \times n_3 \times n_4 \times n_5 \times n_6 \times n_7 \times n_8 \times n_9 \times n_{10} \times n_{11} \quad (3.2)$$

де n_1 – кількість методів нарахування амортизації необоротних активів;

n_2 – кількість методів нарахування амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи;

n_3 – кількість методів оцінки запасів при їх вибутті;

n_4 – кількість варіантів створення резерву сумнівних боргів;

n_5 – кількість варіантів створення забезпечення виплат відпусток;

n_6 – кількість варіантів створення додаткового пенсійного забезпечення;

n_7 – кількість варіантів створення забезпечення гарантійних зобов'язань;

n_8 – кількість варіантів створення забезпечення матеріального заохочення;

n_9 – варіанти віднесення необоротних активів до складу основних засобів;

n_{10} – варіанти оцінки внесків учасників до статутного капіталу в частині необоротних активів та оборотних активів за вирахуванням

грошових коштів та їх еквівалентів;

n_{11} – варіанти оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.

$$k_m = m_1 \times m_2 \times m_3 \quad (3.3)$$

$$k'_m = m_1 \times m_2 \quad (3.3a)$$

де k_m – кількість можливих варіацій величини витрат структурних одиниць підприємства;

m_1 – обрана база розподілу загальноновиробничих витрат;

m_2 – кількість варіантів методів трансфертного ціноутворення;

m_3 – кількість варіантів методів розподілу загальних витрат;

За даними табл. 3.9 можна встановити кількість можливих варіацій величини: $k_n = 6 \times 2 \times 5 \times 4 \times 2 \times 2 \times 3 \times 2 \times 2 \times 3 \times 3 = 103680$ варіантів.

$$k_m = 6 \times 5 \times 4 = 120 \text{ варіантів}$$

$$k'_m = 6 \times 5 = 30 \text{ варіантів}$$

$$K_{заг} = 103680 \times 30 = 3920400 \text{ варіантів}$$

$$P_{заг} = P_1 \times P_2 \quad (3.4)$$

де $P_{заг}$ – кількість можливих варіацій величини доходів підприємства;

P_1 – кількість можливих варіацій визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)

P_2 – кількість можливих варіацій визнання доходу в частині нарахування амортизації на необоротний актив одержаний безоплатно (метод нарахування).

За даними табл. 3.9 можна встановити кількість можливих варіацій величини: $P_{заг} = 2 \times 6 = 12$ варіантів.

Виходячи із вищенаведених розрахунків можна визначити кількість варіантів фінансового результату діяльності бізнес-одиниці за формулою:

$$\Phi = K_{заг} \times P_{заг} \quad (3.5)$$

де Φ – кількість можливих варіацій величини фінансового результату підприємства;

За даними табл. 3.9 можна встановити кількість можливих варіацій величини: $\Phi = 3920400 \times 12 = 47044800$ варіантів.

Результат даного дослідження дає підстави констатувати можливість варіювання як сумою отримуваних доходів підприємства, його витрат, витрат центрів відповідальності, так і загальною величиною фінансового

результату господарювання. Це, в свою чергу, зумовлює підвищення асиметричності облікової інформації, що провокує вплив на макроекономічні показники та нереалістичність показників бухгалтерського обліку.

Дані обставини свідчать про асиметричність інформації, що може варіюватися в діапазоні, визначеному керівництвом підприємства, свідчить про діапазон інформаційної функції, а не про неспроможність інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку прийняття управлінських рішень в частині внутрішнього середовища. Однак, перегляду потребують теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку в частині необхідності врахування впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність підприємства та якісних параметрів стану об'єктів обліку. Так, І.Є. Мізіковський акцентує увагу на тому, що складність та динамічність систем управління звичайною діяльністю суб'єкта господарювання зумовлюють безперервне удосконалення їх теоретичних та методологічних засад. Основні напрями удосконалення пов'язані з гнучким, ринково орієнтованим структуруванням цих систем; збалансованою взаємодією їх елементів як всередині системи, так і з зовнішнім економічним середовищем; формування оптимальних регламентів функціонування елементів в рамках цієї системи тощо⁶⁴⁴.

Результат даного дослідження дає підстави констатувати можливість варіювання як сумою отримуваних доходів підприємства, так і загальним фінансовим результатом господарювання. Це, в свою чергу, призводить до:

- непорівнянності показників фінансової звітності;
- створення можливостей вуалювання дійсного фінансового результату господарювання; неможливості визначення фінансового стану конкретного суб'єкта господарювання на основі даних фінансової звітності;
- унеможливує обчислення національного багатства країни в системі національних рахунків, адже основним джерелом інформації для проведення макроекономічних розрахунків є показники фінансової звітності.

Дані обставини призводять до того, що облік перестає виконувати одну із своїх функцій – інформаційну – передача для потреб управління фактичних даних про основні показники діяльності.

У зв'язку з цим слід розробити чітку регламентацію порядку ведення обліку для груп підприємств, які слід визначити, виходячи з галузі діяльності, організаційно-правової форми господарювання, обсягу

⁶⁴⁴ Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с. – С. 20.

діяльності.

Регламентация в межах певних груп основних облікових моментів дозволить забезпечити порівнюваність звітності через багатоваріантність застосування професійного судження обліковими працівниками.

Виходячи з цього, облікова політика має бути спрямована на посилення ефективності системи бухгалтерського обліку, яка виступає інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, що забезпечить ефективність функціонування системи господарювання, яку можна представити адитивною моделлю економічного та соціального ефектів.

З метою уникнення діалектичних протиріч типу «запит-надання» необхідним є комплексне дослідження та розробка теоретико-методологічних засад та методичних підходів до структурування інформаційних потоків, що беруть виток з системи бухгалтерського обліку. Це забезпечить посилення інформаційної підтримки процесу прийняття рішень оперативного характеру та в короткостроковій і довгостроковій перспективі. При цьому необхідно врахувати той факт, до якого апелює М.С. Кузьміна, що ефективність інформаційної системи обліково-аналітичного забезпечення користувачів прямо пропорційна розвинутості апперцепції користувачів – ясного та усвідомленого сприйняття⁶⁴⁵.

Наша позиція полягає в необхідності визначення впливу облікових факторів на формування фінансових результатів шляхом розрахунку скоригованої величини фінансових результатів, співставлення її з фінансовими результатами розрахункового періоду для обґрунтування рішення про розподіл прибутку та відображення отриманих результатів у фінансовій звітності.

Скориговані фінансові результати визначаються за формулою 3.6.

$$\text{Скор}_{\text{фін}}_{\text{рез}} = \text{ЧП} + \text{РСБ} + \text{МВП} + \text{ДМП} - \text{ВМП} \pm \text{ФП} \quad (3.6)$$

де, ЧП – чистий прибуток за розрахунковий період;

РСБ – величина резерву сумнівних боргів;

МВП – величина забезпечень майбутніх витрат та платежів;

ДМП – доходи майбутніх періодів;

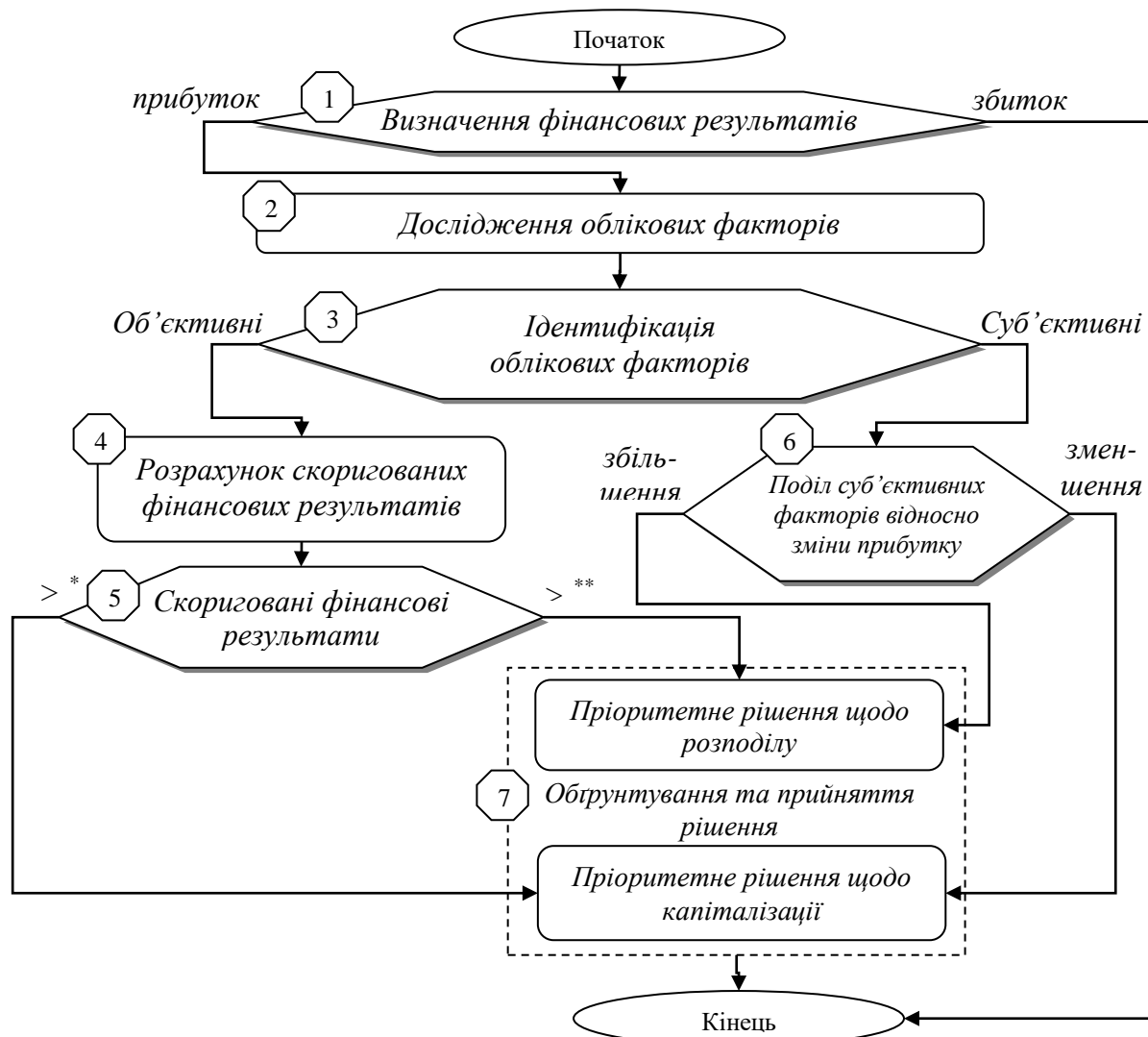
ВМП – витрати майбутніх періодів;

ФП – результати оцінки фактів-подій.

Методика врахування впливу облікових факторів при прийнятті

⁶⁴⁵ Кузьміна М.С. Системный подход к учетно-информационному обеспечению пользователей отчетности. // Бухгалтерский учет. – № 12. – 2007. – С. 78-79. – С. 79.

рішення про розподілу прибутку наведена на рис. 3.6.



* - величина скоригованих фінансових результатів менша за величину фінансових результатів звітного періоду

** - величина скоригованих фінансових результатів більша за величину фінансових результатів звітного періоду

Рис. 3.6. Алгоритм обґрунтування рішення про розподіл прибутку шляхом розрахунку скоригованих фінансових результатів

Співставлення скоригованих фінансових результатів та фінансових результатів за звітний період дозволяє визначити пріоритетний напрям у розподілі прибутку: збільшення резервного капіталу (величина скоригованих фінансових результатів менша за величину фінансових результатів звітного періоду), виплата дивідендів, розвиток виробництва та соціальний розвиток (у разі перевищення).

В такому випадку забезпечується отримання достовірної інформації про фінансові результати акціонерних товариств, що в умовах

інституційних змін забезпечує можливість захисту економічних інтересів всіх соціально-економічних партнерів, в т.ч. і працівників через бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку.

3.4. Бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку як інструмент узгодження інтересів соціально-економічних партнерів

Особливого значення врахування економічних інтересів соціально-економічних партнерів набуває в управлінні акціонерними товариствами, зокрема в управлінні прибутком, стратегічною метою діяльності яких є збільшення ринкової вартості підприємства та зростання добробуту його власників, працівників та інших членів суспільства. Поряд з цим, диспропорції в розподілі прибутку акціонерних товариств (відсутність даного процесу) в поточному періоді можуть призвести до втрати платоспроможності, іміджу соціально відповідального суб'єкта бізнесу, зменшення величини оборотних коштів товариства, джерел у фінансуванні інвестиційних проектів, невиконання задекларованих зобов'язань перед трудовим колективом тощо, що не сприятиме досягненню вище наведених цілей.

Зміни економічної сутності категорії прибутку призвели до зростання кількості соціально-економічних партнерів, які беруть участь в його утворенні та претендують на частку прибутку. І як результат – ускладнення суперечності між ними. Вільямсон О. акцентує увагу на змінах у протиріччях економічних інтересів соціально-економічних партнерів: «спочатку воно виразилося в показниках напружених стосунків між розпорощеними власниками і менеджерами ... його масштаби зросли і включили в себе проблеми створення механізму забезпечення правильного ставлення менеджерів корпорації до робочої сили, постачальників, покупців та власників і водночас послужити інтересам суспільства»⁶⁴⁶. Дані зміни зумовлені домінуванням власників знань, вмінь та підприємницьких здібностей в економічних процесах, що продукують одержання позитивних кінцевих фінансових результатів суб'єктами господарювання, розбіжності ж в інтересах соціально-економічних партнерів спричинені недотриманням або ж взагалі не отриманням належної їм частки прибутку.

Окреслені суперечності між управлінським персоналом, власниками

⁶⁴⁶ Вільямсон, Олівер Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / Олівер Вільямсон Е. – К.: Видавництво «АртЕк», 2001. – 472 с. – С. 302.

та іншими соціально-економічними партнерами носять специфічний характер, що пов'язано із ситуаціями, коли власники є членами виконавчого органу, наглядової ради та ревізійної комісії. Шеін В.І., досліджуючи особливості корпоративного управління на пострадянському просторі, стверджує: «управління нерідко залишається командно-адміністративним, а не корпоративним ... значна частина акціонерного капіталу зосереджена у власності керівництва»⁶⁴⁷. Даний механізм вітчизняного корпоративного управління відрізняється від західних моделей, в яких головною метою виступає контроль за діяльністю управлінського персоналу. Менеджери є найманими працівниками корпорацій і в більшості випадків матеріальні взаємозв'язки з товариством характеризуються розміром винагороди (заробітна плата) та додатковими бонусами за ефективне управління в досягненні задекларованих цілей стратегії корпорації. Проте в умовах глобалізації економічних процесів зростає значення ринку цінних паперів як регулятора в забезпеченні фінансовими ресурсами із зростанням ваги індивідуальних інвесторів, які не беруть участь в управлінні об'єктом інвестування: «змінилася не тільки структура інструментів фінансових ринків (на користь корпоративних цінних паперів та їх похідних), а й психологія потенційних користувачів фінансових ринків – індивідуальних інвесторів»⁶⁴⁸. Ситуація, що склалася в корпоративному секторі держави свідчить: повноцінного розмежування функцій управління та власності ще не відбулося, проте зменшувати значення процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку, їх облікового відображення у забезпеченні життєдіяльності акціонерних товариств, досягнення довгострокової прибутковості не можна.

Проблеми бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку залишаються актуальними з причини можливості за рахунок нього узгодити інтереси соціально-економічних партнерів та підвищення ефективності діяльності акціонерного товариства. Окремим питанням, що безпосередньо пов'язане з формуванням фінансових результатів та розподілом прибутку, є оптимізація та раціоналізація оплати праці вищого управлінського персоналу: «добре сформована програма винагороди може визвати ріст ефективності фінансової діяльності компанії»⁶⁴⁹.

Прийнятним варіантом є визначення винагороди для голови та членів виконавчого органу шляхом участі усіх соціально-економічних партнерів:

⁶⁴⁷ Шеін В.І. Корпоративный менеджмент: опыт России и США / Шеин В.И., Жуплев А.В., Володин А.А. – М.: ОАО «Типография «НОВОСТИ», 2000. – 280 с. – С.44.

⁶⁴⁸ Мошенський С.З. Трансформаційні процеси на світових ринках цінних паперів [Електронний ресурс] / С.З. Мошенський. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_2/46.pdf.

⁶⁴⁹ Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт; пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – [10-е изд.]. – Спб.: Питер, 2009. – 96 с. – С. 52.

вирішення даного завдання на загальних зборах акціонерів, врахування нормативно-правових обмежень, позиції представницького органу трудового колективу. Додаткове преміювання здійснювати за результатами роботи акціонерного товариства шляхом оцінки роботи управлінського персоналу в досягненні запланованих результатів.

Законом України «Про акціонерні товариства» (ст. 51) регламентовано основну функцію наглядової ради – захист прав акціонерів товариства, контроль та регулювання роботи виконавчого органу в межах компетенції. Тому, розглядаючи компетенції визначення винагороди членам органів управління та контролю, необхідно відмітити про наступну залежність: розмір винагороди членам наглядової ради повинен визначатися загальними зборами акціонерів, а для членів виконавчого органу – наглядовою радою.

На вирішенні проблем взаємоузгодження функцій органів управління та контролю акцентовано увагу в Указі Президента України «Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах»: врегулювання відносин між органами управління акціонерного товариства з чітким визначенням компетенції кожного з них, у тому числі через⁶⁵⁰:

1) розширення кола повноважень, що належать до виключної компетенції загальних зборів акціонерів і не можуть бути передані іншим органам управління;

2) дальше утвердження наглядової ради як органу управління товариством, який представляє та здійснює захист інтересів акціонерів;

3) визначення порядку делегування окремих повноважень Загальних зборів акціонерів іншим органам управління.

Значні розміри винагороди працівникам управління призводять до збільшення витрат, що не пов'язані з виробничою діяльністю підприємства, похідний ефект – зменшення фінансових результатів. Протасов В.Ф. та А.В. Протасова розглядають узгодження інтересів як фактор зростання обсягів діяльності: «для підвищення ефективності виробництва дуже важливо, щоб при розподілі прибутку була досягнута оптимальність в задоволенні інтересів держави, підприємства і працівників»⁶⁵¹.

Виконанню даного завдання – підвищення ефективності діяльності акціонерного товариства – так само може посприяти наділення частиною прибутку членів громади та суспільства шляхом реалізації за рахунок нього соціально-культурних та екологічних програм, що сприятиме

⁶⁵⁰ Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах [Електронний ресурс] / Указ Президента України. – К. : CD – вид-во «Інфодиск», 2010. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

⁶⁵¹ Протасов В.Ф. Анализ деятельности предприятия (фирмы) производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг, оценка персонала: [учеб. пособ.] / В.Ф. Протасов, А.В. Протасова. – [2-ге изд. перераб. и доп.]. – М.: «Финансы и статистика», 2005. – 522 с. – С. 245.

зростанню ринкової вартості цінних паперів: «в основі реалізації будь-яких моделей менеджменту компаній повинен бути механізм погодження інтересів як необхідна умова їх стабільного і ефективного функціонування»⁶⁵².

Природа суперечності інтересів впливає із неоднозначності здійснених операцій щодо розподілу прибутку по відношенню до окремих соціально-економічних партнерів. Створений резервний капітал або ж відсутність розподілу прибутку (наявність нерозподіленого прибутку) задовольняє потреби управлінського персоналу, власників (зростання ринкової економічної вартості цінних паперів (акцій)) у фінансових ресурсах, кредиторів у стійкості фінансового стану підприємства. Поряд з цим, використання прибутку у фінансуванні ризикових проектів може підвищити добробут акціонерів (зростання вартості акцій) і одночасно поставити під загрозу виконання договірних зобов'язань перед кредиторами. На думку В.І. Шеїна: «інтереси акціонерів повинні враховуватися у всіх важливих діях товариства»⁶⁵³. У разі понесення збитків за профінансованим інвестиційним проектом за рахунок прибутку втрати можуть понести одночасно акціонери, працівники, кредитори, урядові організації та інші члени суспільства, тобто всі без винятку соціально-економічні партнери. За таких обставин залишаються без розгляду інтереси працівників акціонерних товариств – втрачається їх відчуття приналежності до результатів діяльності. І як результат – можливе зниження продуктивності праці, мотивації до праці, підвищення плинності кадрів. Акумуляування частини прибутку для них дозволяє отримати свого роду стабільність у забезпеченні робочими місцями. Дана проблема є очевидною, на ній концентрують увагу багато економістів, зокрема В.Ф. Протасов: «якщо зменшити частку прибутку на матеріальне стимулювання праці, то це в свою чергу призведе до зниження матеріальної зацікавленості працівників, і як наслідок до зниження ефективності виробництва»⁶⁵⁴. Особливо ця проблема актуальна в умовах інфляційних процесів в економічній системі, коли реальна вартість, здатність задовольнити елементарні споживчі потреби працівників за рахунок заробітної плати зменшується.

Проблема узгодження інтересів соціально-економічних партнерів потребує в першу чергу чіткої ідентифікації їх внесків в одержання прибутку та їх інтересів щодо його розподілу. Рунессон Е. та М-Л. Гі,

⁶⁵² Онищенко В. Основні концептуальні положення сучасного міжнародного менеджменту / В. Онищенко // Економіка України. – 2008. – № 11. – С. 4-15. – С. 5.

⁶⁵³ Шеин В.И. Корпоративный менеджмент: опыт России и США / Шеин В.И., Жуплев А.В., Володин А.А. – М.: ОАО «Типография «НОВОСТИ», 2000. – 280 с. – С. 15.

⁶⁵⁴ Протасов В.Ф. Анализ деятельности предприятия (фирмы) производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг, оценка персонала: [учеб. пособ.] / В.Ф. Протасов, А.В. Протасова. – [2-ге изд. перераб. и доп.]. – М.: «Финансы и статистика», 2005. – 522 с. – С. 245-246.

досліджуючи проблеми вирішення спорів в корпоративному управлінні за допомогою інструментів медіації (переговори за участі нейтрального посередника, котрий організовує процес переговорів таким чином, що сторони самостійно знаходять обопільно прийнятне рішення), акцентують увагу на необхідності «виявлення інтересів замість визначення позиції (ставлення)»⁶⁵⁵. В табл. 3.10. наведено систематизовану інформацію щодо внесків соціально-економічних партнерів у формування фінансових результатів та їх економічних інтересів по відношенню до процесу розподілу прибутку.

Таблиця 3.10

Внески та інтереси соціально-економічних партнерів щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах

Соціально-економічні партнери	Внески	Інтереси
Управлінський персонал	Підприємницькі здібності, знання, вміння	Максимізація прибутку, зростання ринкової вартості товариства, підвищення оплати та преміювання за рахунок отриманих результатів
Власники	Капітал	Максимізація прибутку, зростання вартості акцій товариства, виплата високих дивідендів
Урядові організації	Принципи, правила та норми діяльності	Максимізація прибутку, збільшення податкових надходжень, довгострокова перспектива розвитку, фінансування програм соціальної сфери, в т.ч. екології, за рахунок прибутку
Працівники	Знання, вміння, здібності	Участь у прибутках, преміювання за рахунок прибутку, фінансування соціальних програм підприємства, стабільність робочих місць
Контрагенти	Забезпечення виконання договірних відносин	Підвищення фінансової стійкості існуючого та потенційного партнера через механізм реінвестування прибутку
Інші члени суспільства	Забезпечення умов господарювання	Вирішення соціальних та екологічних проблем

Інтереси всіх принципалів базуються на максимізації прибутку, подальше їх задоволення залежить від процесу його розподілу. Проте, в окремих ситуаціях в управлінського персоналу та власників існує зацікавленість у мінімізації фінансових результатів, що здійснюється за допомогою облікових факторів, формуючи при цьому приховані резерви прибутку. Розглядаючи проблеми узгодження інтересів соціально-економічних партнерів І.Й. Яремко акцентує увагу на застосуванні даних факторів управлінським персоналом та на недосконалому чинному законодавстві, що регламентує досліджувані проблеми: «основні ознаки

⁶⁵⁵ Рунессон Е.М., Гі М.-Л. Медіація конфліктів і спорів у галузі корпоративного управління [Електронний ресурс] / Е. Рунессон, М-Л Гі. – Режим доступу : [http://www.ifc.org/ifcext/cgf.nsf/Attachments%20ByTitle/FOCUS4 Russian/\\$FILE/FocusReport_Ukr_final.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/cgf.nsf/Attachments%20ByTitle/FOCUS4%20Russian/$FILE/FocusReport_Ukr_final.pdf).

моделі взаємодії капіталодавців та керівного органу підприємства визначає корпоративне законодавство на національному рівні, яке насправді може лише декларативно (а не реально) врегулювати прагнення усіх корпоративних відносин»⁶⁵⁶.

Інструменти управління фінансово-господарською діяльністю товариства, що зорієнтовані на отримання прибутку та його максимізацію, повинні враховувати інтереси соціально-економічних партнерів, які значною мірою реалізуються не тільки матеріальними аспектами, але й необхідною поінформованістю, що передбачає розгляд бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку як інструменту узгодження інтересів принципалів через усунення інформаційної асиметрії. Соколов Я.В. та М.Л. Пятов стверджують: «управління – це вміння приймати рішення, а їх не можна приймати без знань про учасників господарських процесів ..., а основна інформація про господарські процеси закладена в бухгалтерських регістрах»⁶⁵⁷.

Ринкові умови господарювання, у контексті зміни парадигми бухгалтерського обліку⁶⁵⁸ формують суперечності в економічних інтересах соціально-економічних партнерів. Здавалось би, немає нічого точнішого, як порядок визначення кінцевого фінансового результату в системі бухгалтерського обліку, проте із її реформуванням ми отримали низку методів оцінки одного і того ж факту господарського життя (господарської операції), можливість самостійно визначати перелік облікових прийомів, що використовуються. Все це призводить до можливості маніпулювання величиною фінансових результатів в інтересах адміністрації чи окремих власників, не враховуючи при цьому інтереси працівників, акціонерів та суспільства в цілому.

Проблемою бухгалтерського обліку фінансових результатів є методологічна альтернативність відображення інформації щодо окремих об'єктів, яка знаходить своє відображення в обліковій політиці товариства, а також обмеженість інформації, що розкривається у фінансовій звітності в частині даних про фінансові результати, розподіл та використання прибутку. Наявність даної альтернативності робить механізм визначення прибутку керованим в силу виконання необхідних завдань для певних груп соціально-економічних партнерів. Методологія бухгалтерського обліку, пишуть Я.В. Соколов та М.Л. Пятов, «не може бути і ніколи не була об'єктивною ... будь-який методологічний прийом призводить до виграшу

⁶⁵⁶ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 18.

⁶⁵⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособ.] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 10-11.

⁶⁵⁸ Малюга Н.М. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку на основі зміни парадигм / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2008. – № 1(35). – С. 72-84.

одних суспільних груп в збиток іншим»⁶⁵⁹. Проте, саме на бухгалтерський облік дослідники покладають функції узгодження інтересів соціально-економічних партнерів: «бухгалтерський облік є набором мовних засобів, який дозволяє об'єднати апперцепцію учасників господарського процесу в єдину інформаційну систему»⁶⁶⁰. Дану необхідність, з якою не можна не погодитися, А.І. Нечитайло розглядає через призму методики розрахунку фінансових результатів, облікового її відображення: «поняття фінансових результатів повинно нести однозначну смислову відповідність між інформаційним запитом користувача і отриманим ним повідомленням, тобто повинні бути релевантними»⁶⁶¹. Тобто назріла нагальна необхідність за допомогою організаційних та методичних інструментів бухгалтерського обліку дійти консенсусу в узгодженні інтересів соціально-економічних партнерів щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах.

Першочерговою виступає необхідність врахування елементів облікової політики, вибору оптимальних, виходячи з особливостей діяльності та перспектив розвитку акціонерних товариств в контексті дотримання принципу послідовності, елімінації ряду непродуктивних витрат, що зменшують показники фінансових результатів, визначення фінансових результатів за альтернативними методиками для задоволення інформаційних потреб соціально-економічних партнерів, облікового підкріплення процесу розподілу та використання прибутку відповідно до їх потреб, розширення показників фінансової звітності в частині даних про розподіл та використання прибутку, розкриття в ній інформації про вплив облікових факторів тощо. Проаналізуємо вплив соціально-економічних партнерів на процес розробки та затвердження облікової політики акціонерних товариств (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Вплив соціально-економічних партнерів на формування облікової політики акціонерного товариства

Соціально-економічні партнери	Хто впливає на формування облікової політики	Хто формує облікову політику	На кого впливає облікова політика
Управлінський персонал	+	+	+
Власники	+	+	+
Урядові організації	+	-	+
Працівники	-	-	+
Контрагенти	-	-	+
Інші члени суспільства	-	-	+

⁶⁵⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособ.] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с. – С. 20.

⁶⁶⁰ Там само. – С. 4.

⁶⁶¹ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 26.

Обрана облікова політика в якості облікових факторів впливає на процес формування фінансових результатів, спричиняючи можливість одержання різних їх величин. Дане твердження визначає вплив облікової політики на економічні інтереси усіх без винятку соціально-економічних партнерів. Можливість досягнення компромісу забезпечується рішеннями суб'єктів, які впливають на формування облікової політики шляхом нормативного визначення набору альтернативних методів чи вибору із множини можливих методів окремих до застосування (урядові організації, власники, вищий управлінський персонал). Вибір альтернативних елементів облікової політики, тих які б задовольняли економічні інтереси суб'єктів практично реалізується з ініціативи соціально-економічних партнерів (управлінського персоналу, власників), що формують облікову політику акціонерного товариства. Економічні інтереси працівників, контрагентів та суспільства в цілому виходять за рамки процесів впливу на формування облікової політики та безпосередньої її розробки, затвердження, що призводить до можливості опортуністичної поведінки власників чи управлінського персоналу.

Визначивши зацікавленість соціально-економічних партнерів у тенденціях прибутковості діяльності товариств, пропонуємо розмежовувати елементи облікової політики, що спричиняють мінімізацію чи максимізацію показника позитивних фінансових результатів (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Відображення інтересів соціально-економічних партнерів у виборі елементів облікової політики

Соціально-економічні партнери	Елементи облікової політики максимізації прибутку		Елементи облікової політики мінімізації прибутку	
управлінський персонал	+	прямолінійний спосіб нарахування амортизації; оцінка запасів по собівартості перших за часом придбання (ФІФО); відображення в обліку витрат майбутніх періодів; відсутність практики створення резервів за рахунок витрат чи прибутку; спосіб формування повної собівартості, відсутність записів, що характеризують виникнення доходів майбутніх періодів	+	метод зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; відображення витрат майбутніх періодів на рахунках витрат; відображення в обліку доходів майбутніх періодів; створення резервів; спосіб формування собівартості по принципах «direct-costing»
власники	+		+	
урядові організації	+		-	
працівники	+		-	
контрагенти	+		-	
інші члени суспільства	+		-	

Слід врахувати те, що інтереси окремих соціально-економічних партнерів піддаються критерію суб'єктивності в залежності від ряду факторів: персоніфікована структура власного капіталу, розмежування

функцій володіння і власності, стратегія підприємства, зовнішня кон'юнктура тощо.

Вищий управлінський персонал акціонерного товариства зацікавлений у максимізації прибутку (в т. ч. за допомогою елементів облікової політики, що максимізують величину фінансових результатів), реінвестуванні його значної частини для фінансування поточної діяльності та перспективних інвестиційних проектів. Відповідно до цього вимогами до бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку є: застосування елементів облікової політики, що максимізують прибуток, визначення фінансових результатів за центрами прибутковості, наявність системи внутрішньої звітності, збільшення статутного або резервного капіталу за рахунок прибутку. У випадках, коли до складу адміністрації входять власники значної кількості акцій, їхня зацікавленість може полягати в необхідності розробки максимізуючої методики визначення частки прибутку на виплату дивідендів, наявності відповідних резервів. В обох випадках керівний склад наполягатиме на винагороді за результатами роботи, що виплачуватиметься з прибутку товариства, можливості створення відповідного резерву та його облікового забезпечення. Проте, слід виділити і опортуністичні інтереси управлінського персоналу, що розкриваються у збільшенні адміністративних витрат (високі заробітні плати, преміювання, обслуговування адміністративного апарату), що зменшує фінансові результати діяльності. Для формування прихованих резервів, фінансування за рахунок них поточної діяльності та ризикових інвестиційних проектів управлінським персоналом застосовуватимуться елементи облікової політики, що мінімізують величину фінансових результатів, а саме: метод зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; відображення витрат майбутніх періодів на рахунках витрат; відображення в обліку доходів майбутніх періодів; створення резервів; спосіб формування собівартості по принципах «direct-costing».

Двоякість інтересів власників акціонерного товариства можна пояснити тільки щодо виплати дивідендів або ж капіталізації прибутку. За умови наявності позитивних тенденцій розвитку в перспективі акціонери акцентуватимуть увагу на останньому варіанті, збільшуючи, таким чином, ринкову вартість цінних паперів товариства. За інших умов – вимагатимуть виплати дивідендів. Проте, в будь-якому випадку, вони хочуть мати деталізовану та достовірну інформацію про фінансові результати, застосовувані елементи облікової політики, облікові фактори, що впливають на величину прибутку, прозорості у формуванні резервів та

дієвості у їх використанні. В даній ситуації бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку повинен містити чітку конкретизацію методів оцінки активів, обґрунтування створених резервів наступних витрат та платежів, сукупність форм внутрішньої звітності, з якою вони можуть ознайомитися, деталізацію показників витрат, доходів і фінансових результатів у фінансовій звітності (Примітки до річної фінансової звітності, пояснювальна записка).

Інтересами контрагентів по відношенню до досліджуваної ділянки облікової роботи продиктовані наступні вимоги: прозорість визначення фінансових результатів, їх обґрунтованість по відношенню до раціональності здійснених витрат, облікова ідентифікація резервного капіталу, достовірність та широке розкриття показників фінансових результатів у звітності акціонерного товариства. У разі застосування елементів облікової політики, які мінімізують фінансові результати контрагентам необхідна інформація про вплив облікових факторів щодо формування прихованих резервів з метою оцінки перспективної результативності та стабільності (платоспроможності) діяльності.

Працівники зацікавлені в наявності аналітичних розрізів у визначенні фінансових результатів, що дає змогу визначити прибутковість окремих виробничих підрозділів товариства, декларуванні на пряму використання прибутку на соціальний розвиток, наявності їхнього обліково-методичного забезпечення, широкого кола звітної інформації про результати діяльності та їх внеску у їх досягненні. Інтереси працівників акцентовані на використанні елементів облікової політики, що збільшують фінансові результати.

Щодо інтересів урядових організацій, громади, суспільства в цілому, то вони по суті реалізуються ще до моменту визначення кінцевого фінансового результату. Національною бухгалтерською практикою та податковим законодавством декларовано оподаткування прибутку від звичайної діяльності, відображення визначеної суми у складі витрат. З метою збільшення величини податку на прибуток (надходжень до бюджету) державні органи управління зацікавлені у використанні методів нарахування амортизації, що зменшують величину нарахованої амортизації та у збільшенні строків корисного використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Соціально-економічні інтереси урядових організацій декларуються у форматі законодавчих норм обов'язковості виплати дивідендів⁶⁶² (дивіденди оподатковуються на відміну від капіталізованого прибутку). На

⁶⁶² Про державний бюджет на 2010 рік № 2154-VI від 27.04. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – К. : CD – вид-во «Інфодиск», 2010. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).

думку спеціалістів із корпоративного управління, даний крок зі сторони органів державного управління призведе не до покращення матеріального стану акціонерів, зокрема міноритарних, а до появи деструктивних явищ в економіці: «не буде цивілізованого фондового ринку ... українські підприємства і надалі не отримуватимуть прямого доступу до найдешевшого фінансового ресурсу – збережень громадян»⁶⁶³. Державні інституції покладають додаткові ініціативні зобов'язання на акціонерні товариства, які повинні реалізуватися через систему розподілу прибутку. Вимоги урядових організацій до бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку є узагальнюючими відносно інтересів соціально-економічних партнерів, адже органи державного управління мають за мету забезпечення перспективності діяльності акціонерних товариств, що обумовлює врахування інтересів всіх соціально-економічних партнерів шляхом передбачення часткової капіталізації прибутку за рахунок створення та збільшення резервного капіталу.

У випадках суперечності економічних інтересів щодо розподілу прибутку між соціально-економічними партнерами, на даному етапі економічного розвитку, потрібно дійти до єдиних методичних положень визначення показників кінцевих фінансових результатів, яка б максимально врахувала інтереси всіх зацікавлених сторін. Досягти чого, без дослідження впливу облікових факторів на формування фінансових результатів, відповідності їх інтересам соціально-економічних партнерів, неможливо. Облікові фактори передбачають оцінку та визнання окремих об'єктів, а головне їх ідентифікацію в бухгалтерському обліку формування фінансових результатів. В своїх дослідженнях Е. Колер дійшов висновку про неможливість об'єктивної оцінки активу, так як, на його думку: «будь-яка оцінка суперечлива і не надійна, оскільки відображає інтереси зацікавлених сторін»⁶⁶⁴.

Прийняття, затвердження чи внесення змін до облікової політики – процес, що потребує застосування аналітичних процедур на засадах комплексності та об'єктивності. Останній критерій характеризує врахування особливостей виробничої, фінансової, соціальної та маркетингової політики акціонерного товариства.

Прийнятним варіантом розробки облікової політики є колегіальна участь в ній управлінського персоналу, представників акціонерів, уповноваженого органу трудового колективу, облікових працівників.

⁶⁶³ Чалий І. Нова дивідендна політика? [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу : http://www.epravda.com.ua/columns/2010/09/1/246648/view_print.

⁶⁶⁴ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 155.

Врахування інтересів соціально-економічних партнерів на етапі формування облікової політики дозволить запобігти сучасним реаліям: «бухгалтерський облік перетворився на пристрій, який дозволяє залежно від бажання управлінця викривляти ту реальність, яка представляється перед поглядом спостерігача»⁶⁶⁵. У випадках проблематичності досягнення консенсусу в розробці облікової політики між зацікавленими сторонами, зважаючи на наявні конфлікти інтересів, як варіант вирішення суперечок є застосування інструментів медіації: «стороння особа з відповідними навичками корпоративного управління може налагодити більш ефективний обмін інформацією та окреслити межі для ефективного та спільного прийняття рішень»⁶⁶⁶. Суб'єктом медіації може виступати аудитор або ж експерт з корпоративного управління та бухгалтерського обліку.

Виходячи з апріорного впливу облікових факторів, дія яких практично реалізується через прийняту та затверджену облікову політику, на формування фінансових результатів, а отже і на задоволення матеріальних та інформаційних потреб соціально-економічних партнерів, пропонуємо наступний алгоритм прийняття та затвердження облікової політики, який необхідно розглядати як інструмент узгодження економічних інтересів соціально-економічних партнерів (рис. 3.7).

Система бухгалтерського обліку в акціонерних товариствах характеризується наявністю в ній об'єктів обліку, процедури визнання та оцінки щодо яких визначаються методологічною альтернативністю. Розробка облікової політики у ракурсі методичних аспектів медіації може бути покладена на суб'єктів бухгалтерського аутсорсингу, в іншому випадку функції щодо розробки та впровадження облікової політики виконує виконавчий орган, що може перешкоджати адекватності процесу узгодження інтересів соціально-економічних партнерів за встановленими критеріями на організаційно-методичному обліковому етапі формування, внесення змін до облікової політики акціонерного товариства.

Процес розробки облікової політики акціонерного товариства слід розглядати як узгоджену дію всіх складових системи управління, що передбачає вибір елементів облікової політики, виходячи зі специфіки господарської діяльності, врахування впливу облікових факторів на формування фінансових результатів (з метою уникнення парадоксів прибутку при визначенні бази розподілу), а також задоволення

⁶⁶⁵ Легенчук С.Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / С.Ф. Легенчук. – Режим доступу до статті: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/19.pdf.

⁶⁶⁶ Рунессон Е.М., Гі М.-Л. Медіація конфліктів і спорів у галузі корпоративного управління [Електронний ресурс] / Е. Рунессон, М-Л Гі. – Режим доступу : [http://www.ifc.org/ifcext/cgf.nsf/AttachmentsByTitle/FOCUS4_Russian/\\$FILE/FocusReport_Ukr_final.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/cgf.nsf/AttachmentsByTitle/FOCUS4_Russian/$FILE/FocusReport_Ukr_final.pdf).

інформаційних та матеріальних потреб соціально-економічних партнерів щодо розподілу та використання прибутку.

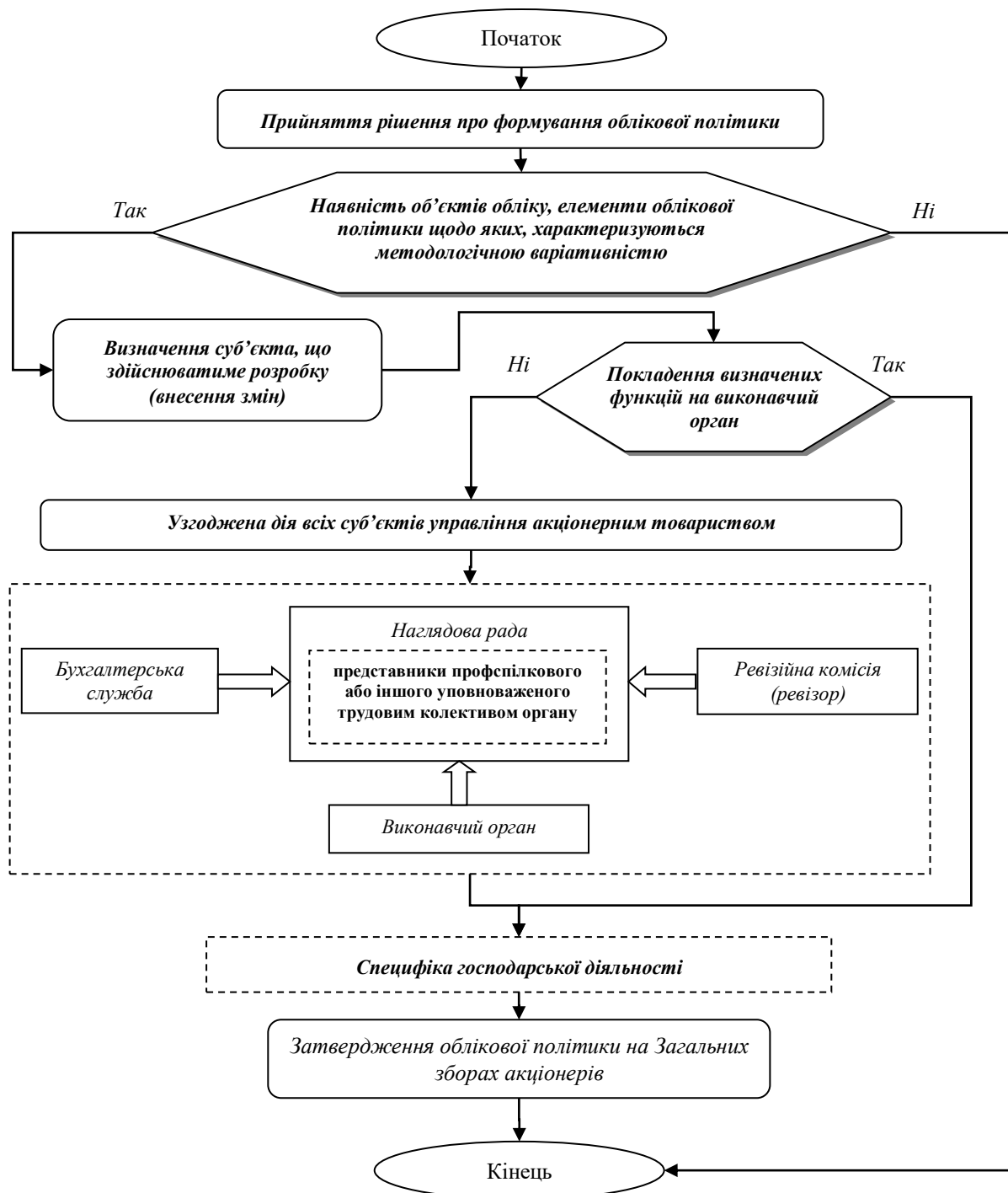


Рис. 3.7. Алгоритм формування та затвердження облікової політики в акціонерних товариствах

Значення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку як інструменту узгодження інтересів соціально-

економічних партнерів простежується через застосування чіткої ідентифікації витрат підприємства, зокрема адміністративних та ряду витрат іншої операційної діяльності, їх елімінації, часової визначеності витрат та доходів, системи аналітичних рахунків, альтернативної методики обчислення прибутку як оціночного показника. На рівні системи розподілу прибутку – формування додаткових аналітичних рахунків за затвердженими напрямками, які забезпечують відкритість процесів розподілу і використання прибутку та забезпечує розкриття їх у звітності товариства.

Відображення інформації про формування та розподіл прибутку у звітності акціонерних товариств з метою узгодження інтересів соціально-економічних партнерів передбачає необхідність формування додаткових показників фінансової звітності щодо розподілу та використання прибутку, розкриття даних про вплив облікових факторів на формування фінансових результатів, трансакційні (агентські) витрати у масиві інформації, що оприлюднюється.

Визначене коло інструментів узгодження інтересів соціально-економічних партнерів щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку дає змогу згрупувати їх в організаційно-методичні облікові етапи (рис. 3.8).

Визначені організаційно-методичні етапи узгодження інтересів соціально-економічних партнерів, надають змогу окреслити конфлікт їх інтересів щодо розробки та впровадження облікової політики, застосування елементів облікової політики, що максимізують чи мінімізують величину фінансових результатів, ідентифікації облікових факторів, розширеного звітування про кінцеві результати фінансово-господарської діяльності акціонерних товариств, а отже передбачити шляхи їх узгодження.

В даному випадку, досліджувану ділянку облікової роботи, за умови її раціональної організації та ведення, слід розглядати як елемент соціально-орієнтованого обліку: «в ідеалі соціальний облік повинен показувати як розподіляється багатство, створене підприємством, між різними соціальними партнерами (працівниками, акціонерами.)»⁶⁶⁷. Представниками соціологічного напрямку англо-американської школи (А. Раппапортом, А. Белкаой, Ф.А. Біссом, А.Ч. Літглтеном, В.К. Ціммерманом, Н.М. Бедфордом) визначено основну мету соціального обліку – забезпечення справедливості відносно усіх учасників господарського процесу.

⁶⁶⁷ Чижевська Л.В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку [Електронний ресурс] / Л.В. Чижевська. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.htm.

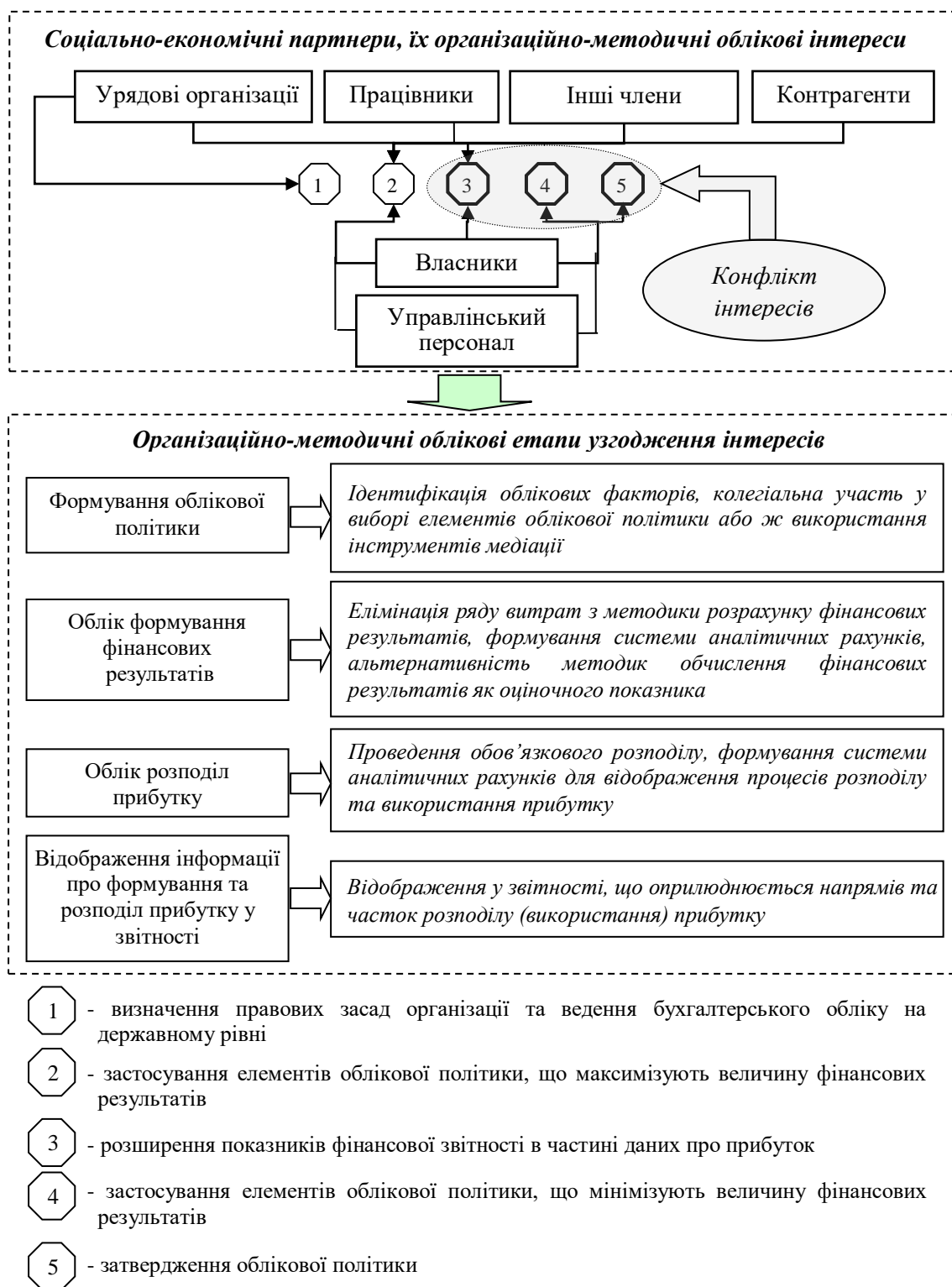


Рис. 3.8. Організаційно-методичні облікові етапи узгодження інтересів соціально-економічних партнерів щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку

Особливе значення раціональної організації та ведення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу

прибутку полягає у задоволенні інтересів суспільства, що може бути забезпечене в ході процесу розподілу та використання прибутку, раціональної організації облікового відображення даних процесів. На думку дослідника теорій балансу Ф. Обербрінкмана, «значення визначення фінансових результатів полягає не в функції розрахунку доходів власника, а в констатації майбутнього «... на пряму розвитку підприємства», що необхідно для розвитку народного господарства»⁶⁶⁸.

Організаційно-методичні облікові етапи слід розглядати як такі, що характеризуються наявністю конфліктів інтересів, вирішення яких повинно забезпечуватися участю усіх соціально-економічних партнерів тобто на рівні загальних зборів акціонерів.

Бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку є інструментом задоволення інформаційних потреб соціально-економічних партнерів. Належним чином поінформовані про стан речей в акціонерному товаристві соціально-економічні партнери сприятимуть усуненню негативних явищ діяльності товариства та підтриманню позитивних тенденцій його розвитку. Для реалізації чого, організаційно-методичного удосконалення потребує процес інформування соціально-економічних партнерів про формування, розподіл та використання прибутку, розширення показників даних обопільних процесів, що відображаються у фінансовій звітності.

Технологією бухгалтерського обліку останнім етапом визначено формування фінансової звітності. Вона становить цінний інформаційний ресурс для всіх економічних суб'єктів при прийнятті ними рішень. Особливо актуальними є дані про проміжні та кінцеві показники фінансових результатів діяльності акціонерних товариств, а також інформація про фактори (в т. ч. облікові), що спричинили даний стан речей: «раціональне використання обмежених ресурсів та економічні проблеми людства вимагають різносторонньої інформації щодо витрат на виробництво, і результатів діяльності та пошуку оптимальних рішень»⁶⁶⁹. Розширене інформування про результати діяльності акціонерних товариств пояснюється розмежуванням функцій власності та управління, як результат зростання кількості соціально-економічних партнерів, що потребують значної кількості свого роду різнобічної, деталізованої та узагальненої інформації про формування фінансових результатів, розподіл та використання прибутку для прийняття рішень та здійснення оціночних і контрольних заходів.

Інформаційна асиметрія між соціально-економічними партнерами,

⁶⁶⁸ Обербрінкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Обербринкманн Ф.; [пер. с нем. под. ред. проф. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с. – С. 175.

⁶⁶⁹ Пушкар М.С. Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. – С. 27.

зокрема між управлінським персоналом та акціонерами є характерною ознакою будь-якого акціонерного товариства. У всякому випадку управлінський персонал володіє значно більшою інформацією про господарську та фінансову діяльність акціонерного товариства, ніж члени наглядової ради, в той час як акціонери значно поступаються поінформованістю представникам наглядового органу: «проблема забезпечення належного інформування акціонерів є дуже гострою в Україні, поширеною є практика приховування інформації, фальсифікації фінансової звітності, неймовірно широкого трактування поняття комерційна таємниця»⁶⁷⁰.

Питанням асиметричності звітності акціонерних товариств приділена увага значної кількості дослідників, зокрема М. Харріса⁶⁷¹, Б. Холмсторма⁶⁷², С. Росса⁶⁷³, М. Спенса⁶⁷⁴, Р. Каплана⁶⁷⁵, П. Лаутеншлагера⁶⁷⁶, А. Барнеа⁶⁷⁷, Я.І. Кузьміна⁶⁷⁸, А.В. Лібмана⁶⁷⁹, Д.О. Баюра⁶⁸⁰, Е.В. Чиркової⁶⁸¹, С.В. Чистякової⁶⁸², Н.В. Поліщук⁶⁸³.

Повного усунення інформаційної асиметрії досягти неможливо, вона зберігається у випадках, коли власники великих пакетів акцій входять до

⁶⁷⁰ Єфименко А.П. Концептуальні зауваження до проекту закону «Про акціонерні товариства» з огляду на тенденції розвитку іноземного законодавства про корпорації [Електронний ресурс] / А.П. Єфименко. – Режим доступу: <http://corpravo.com/biblioteka/statti/jefimenko-a-p-konceptualni-zauvazhenna-do-projektu-zakonu-pro-akcionerni-tovaristva-z-ogladu-na-tendenciji-rozvitku-inozemnogo-zakonodavstva-pro-korporaciji>.

⁶⁷¹ Harris M. Some Results on Incentive Contracts with Applications to Education and Employment, Health Insurance and Law Enforcement / Harris M., Raviv A. // American Economic Review. – 1978. – Vol. 68. March. № 1. – P. 20-30.

⁶⁷² Holmstorm B. Moral Hazard and Observability / B. Holmstorm // Bell Journal of Economics. 1979. Vol. 10. # 1. P. 74-91.

⁶⁷³ Ross S. The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem / S. Ross // American Economic Review. – 1973. – Vol. 63. – P. 134-139.

⁶⁷⁴ Spence M. Insurance, Information, and Individual Action / Spence M., Zeckhauser R. // American Economic Review. – 1971. – Vol. 61. May. № 2. – P. 380-387.

⁶⁷⁵ Каплан, Роберт С. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Роберт С. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. – 384 с.

⁶⁷⁶ Lautenschlager P. Workout-Management: Fundierung und empirische Analyse des Managements von Problemkrediten im schweizerischen Kreditgeschäft / Lautenschlager P. – Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2000. – S. 32.

⁶⁷⁷ Barnea A. Agency Problems and Financial Contracting. Englewood Cliffs / Barnea A., Haugen R.A., Senbet L.W. – N.J.: Prentice-Hall, 1985.

⁶⁷⁸ Кузьминов Я.И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты: [учебник для студентов вузов] / Кузьминов Я.И., Бендукидзе К.А., Юдкевич М.М. – М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. – 442 с.

⁶⁷⁹ Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации / А.В. Либман // Вестник СПбГУ / Сер. 8. – 2005. – Вып. 1(№ 8). – С. 123-140.

⁶⁸⁰ Баюра Д.О. Конвергенція систем корпоративного управління в умовах глобалізації / Д.О. Баюра // Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 26-35.

⁶⁸¹ Чиркова Е.В. Действуют ли менеджеры в интересах акционеров? Корпоративные финансы в условиях неопределенности / Е.В. Чиркова. – М.: Олимп-Бизнес, 1999. – 288 с.

⁶⁸² Чистякова С.В. Проблема асиметрії інформації в контексті інституційних трансформацій. / С.В. Чистякова / Научные труды ДОНТУ: Серия экономическая. – 2008. – Выпуск 34-1. – С. 89-94.

⁶⁸³ Поліщук Н.В. Інформаційне забезпечення регулювання результатів діяльності підприємства / Н.В. Поліщук / Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 61-66.

складу керуючих органів. Залишається частка власників-акціонерів, по відношенню до яких інформаційна політика агентів буде опортуністичною. З метою отримання хоча і неповної, але достовірної та релевантної інформації соціально-економічним партнерам необхідно: «вжити заходів щодо подолання інформаційної обмеженості на стадії укладання контрактів та запобігання несумлінної поведінки агента на стадії виконання контракту»⁶⁸⁴. Під укладанням контрактів можна розуміти процес визначення та ідентифікації облікових факторів, адже вони є інструментом не тільки достовірного відображення показників у фінансовій звітності, але й засобом маніпулювання величиною фінансових результатів в індивідуальних інтересах агента. Як вже зазначалося, узгодження інтересів соціально-економічних партнерів через бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку потребує розкриття інформації про вплив на дані процеси облікових факторів.

Наявність інформаційних диспропорцій ускладнюється приховуванням реальних результатів діяльності за допомогою облікових факторів, що унеможлиблює досягнення консенсусу інтересів соціально-економічних партнерів. В даному випадку, справедливим буде твердження: чим менше відаємо, тим більше підозрюємо. Виведення основного ракурсу впливу облікових факторів на звітні показники щодо фінансових результатів простежується у працях зарубіжних та вітчизняних теоретиків бухгалтерського обліку. Зокрема, М.Р. Мэтьюс та М.Х. Перера формування прихованих резервів прибутку в чийхось інтересах вбачають у розбитті «результатів підприємницької діяльності по фінансових періодах»⁶⁸⁵. Легенчук С.Ф., підкреслюючи умовність даних бухгалтерського обліку, що спричинене можливістю застосування бухгалтерами професійного судження, виділяє основні інструменти умовно-креативного обліку: «згладжування прибутку – ... це основний інструмент облікових маніпуляцій, який полягає в «перекачуванні» витрат і доходів в межах короткострокових періодів»⁶⁸⁶. Методологічна альтернативність у визнанні та оцінці об'єктів в бухгалтерському обліку ставить задоволення інформаційних потреб соціально-економічних партнерів у залежність не лише від кількості показників у фінансовій звітності щодо прибутку (числових даних узагальненого та аналітичного характерів), але і від текстової та розрахункової інформації (пояснень

⁶⁸⁴ Ющак Ж.М. Вплив теорії трансакційних витрат на виникнення нових об'єктів в обліку [Електронний ресурс] / Ж.М. Ющак. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2010_1/31.pdf.

⁶⁸⁵ 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. – 663 с. – С. 462.

⁶⁸⁶ Легенчук С.Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / С.Ф. Легенчук. – Режим доступу до статті: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/19.pdf.

управлінського персоналу відносно окремих питань).

Оприлюднення інформації для суб'єктів господарювання корпоративного сектору економіки – акціонерних товариств передбачає подання інформації, не лише у вигляді стандартизованих форм фінансової звітності, але і в розрізах опису бізнесу та корпоративного управління. Розкриття методичних аспектів облікової політики акціонерних товариств в оприлюдненій інформації передбачає констатування обраних методів визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку із множини можливих. В свою чергу задоволення інформаційних потреб соціально-економічних партнерів шляхом виділення додаткових вимог (ідентифікації та квантифікації) до бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах потребує подання інформації про вплив облікових факторів (слід розкривати дані про ідентифіковані облікові фактори, їх вплив на формування фінансових результатів у звітному періоді та наступних періодах, а також вплив на грошові потоки), відобразити яку доцільно в контексті формування звітності, що оприлюднюється.

Розкриття інформації про вплив облікових факторів на формування прибутку як бази розподілу має вагому цінність для соціально-економічних партнерів. Обґрунтована ідентифікація в бухгалтерському обліку резерву сумнівних боргів, витрат та доходів майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат та платежів, обраних методів нарахування амортизації, оцінки запасів при вибутті дозволяє визначити базу розподілу, виходячи із можливості досягнення компромісу у задоволенні матеріальних потреб економічних суб'єктів та у дотриманні платоспроможності акціонерного товариства.

Оприлюднення інформації про фінансово-господарську діяльність акціонерних товариств у форматі показників фінансової звітності, а також іншої регулярної інформації, зокрема даних про загальні збори акціонерів, дивіденди, опис бізнесу, про зобов'язання емітента, про стан корпоративного управління в загальнодоступній інформаційній базі ДКЦПФР про ринок цінних паперів Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України потребує акцентування уваги на описі обраної облікової політики. З практики розкриття інформації ряду акціонерних товариств Чернівецької області в описі обраної облікової політики наводяться дані про прийняті до застосування методи нарахування амортизації, методи оцінки вартості запасів, методи обліку та оцінки вартості фінансових інвестицій, що не розкриває значення облікових факторів у формуванні фінансових результатів. Даний розділ регулярної інформації, що оприлюднюється, необхідно доповнити роз'ясненнями щодо ідентифікації витрат та доходів майбутніх періодів, необхідності створення резерву сумнівних боргів, забезпечень майбутніх витрат та

платежів, а також характеристикою методики їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Додаткові відомості про облікові фактори дають змогу соціально-економічним партнерам провести коригування величини фінансових результатів шляхом наближення облікової сутності категорії прибутку до економічної.

Проблемам звітності акціонерних товариств, основам її формування та наповненню (повинна містити ряд нестандартних показників) присвячено дослідження зарубіжних та вітчизняних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця⁶⁸⁷, С.Ф. Голова⁶⁸⁸, Л.В. Чижевської⁶⁸⁹, І.Й. Яремка⁶⁹⁰.

На врахуванні особливих обставин діяльності, їх впливу на формування фінансових результатів та фінансовий стан у звітності акціонерних товариств наполягає І.Й. Яремко: «обов'язково мають бути вказані нестандартні показники і суми у складі звіту про прибутки і збитки (наприклад, збитки від призупинення виду діяльності, прибутки (збитки) минулих років, виявлені у звітному році тощо)». Автор мотивує це тим, що потреба у такій інформації випливає із необхідності прогнозування майбутніх фінансових результатів: «при прогнозуванні нестандартні показники в складі звіту виявляють і вилучають»⁶⁹¹.

Проблемою у задоволенні інформаційних інтересів усіх соціально-економічних партнерів залишається проблема усунення інформаційної асиметрії шляхом надання користувачам релевантної інформації щодо формування фінансових результатів та розподілу прибутку по відношенню до їх суб'єктивних потреб. Дана проблема характеризується різнобічністю потреб соціально-економічних партнерів і призводить до понесення додаткових витрат на збір та подання інформації: «прагнення отримати сто відсотків інформації може призвести до надмірного зростання витрат на контроль та неефективності співпраці з агентом»⁶⁹².

Дана ситуація характеризується двоякістю її вирішення. Підготовка звітної інформації в розрізі індивідуальних потреб або ж ідентифікація останніх і підготовка єдиних уніфікованих показників звітності щодо фінансових результатів, які б максимально розкривали за змістом інформаційні інтереси соціально-економічних партнерів. Зазначені показники повинні відповідати критеріям повноти, максимально відповідати за змістом даним, що надаються управлінському персоналу. Ця

⁶⁸⁷ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с.

⁶⁸⁸ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁶⁸⁹ Чижевська Л.В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку [Електронний ресурс] / Л.В. Чижевська. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.htm.

⁶⁹⁰ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.

⁶⁹¹ Там само. – С. 70.

⁶⁹² Чуб О.О. Агентська теорія у контексті глобалізаційних процесів [Електронний ресурс] / О.О. Чуб. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua /portal/Soc_Gum/Etp/2008_21/Chub.pdf.

проблема не є новою, потреба у її вирішенні постала ще з появою перших акціонерних товариств і ускладнювалася з еволюцією практичних засад корпоративного управління та розширенням кола об'єктів обліку. Бухгалтери теоретики та практики ще в минулому столітті пропонували подавати різні пакети звітності про діяльність акціонерних товариств на основі розмежування інформаційних потреб: «розробити форми звітів для кожної групи окремо»⁶⁹³.

Дослідники сучасності, зокрема І.Й. Яремко, акцентуючи увагу на гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, стверджує: «створення акціонерних товариств значно розширило коло користувачів фінансової інформації і зумовило необхідність гармонізації бухгалтерської практики, досягнення єдності у принципах обліку, що використовуються при складанні звітності»⁶⁹⁴. Прийнятним способом часткового усунення інформаційної асиметрії щодо розкриття інформації про результати діяльності акціонерних товариств є розширення показників в частині формування фінансових результатів та розподілу прибутку з метою задоволення інформаційних потреб соціально-економічних партнерів у релевантних даних.

Вирішення даної проблеми є важливим завданням, що покладено на бухгалтерський облік. Проте в умовах ринкових трансформацій, реформування системи бухгалтерського обліку, поглиблення суперечності економічних інтересів різного роду суб'єктів, зміни сутності ряду економічних та облікових категорій, а головне – відсутності належної законодавчої ініціативи звітність через свою обмеженість не виконує в повній мірі функції, покладені на неї: «в Україні сьогодні існує не система розкриття інформації, а система публікації офіційної звітності»⁶⁹⁵. Більшість емітентів публікують інформацію за стандартними формами, що розроблені та затверджені державними органами, дана інформація не розкриває всіх особливостей діяльності акціонерних товариств, а тим більше не задовольняє інформаційних потреб соціально-економічних партнерів. Ситуація погіршується можливістю складання та оприлюднення акціонерними товариствами фінансової звітності зі спрощеною системою показників. Доцільним є внесення змін до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», а саме: необхідно до переліку суб'єктів підприємництва, яким заборонено складати звітність за спрощеною системою, внести акціонерні товариства.

Зважаючи на важливість прибутку для акціонерних товариств, акціонерів, контрагентів, урядових організацій, працівників та суспільства

⁶⁹³ По поводу отчетности акционерных и паевых предприятий // Счетоводство. – 1900. – № 5-6 – С. 69-70.

⁶⁹⁴ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 3.

⁶⁹⁵ Румянцев С. Корпоративне управління та розвиток компаній [Електронний ресурс] / С. Румянцев. – Режим доступу : http://www.pfts.com /uk/press-about-pfts/?n_id=3108.

в цілому, доцільною стає пропозиція щодо розширення кількості показників, їх аналітичності, що наводяться у фінансовій звітності. Інформаційні інтереси щодо формування фінансових результатів розмежовують користувачів інформації на п'ять основних груп: управлінський персонал, власники, урядові організації, працівники, контрагенти. Саме обставина, кому призначена звітність, визначає основи її формування. Основи стандартизації звітності регламентуються на державному рівні, необхідно мати на увазі, що забезпечуються в першу чергу інформаційні потреби органів державного управління. Всі інші соціально-економічні партнери, активно застосовуючи дані про фінансові результати з фінансової звітності, приймаючи рішення, фактично ризикують, використовуючи умовно-релевантну інформацію. Необхідна та цінна інформація про фінансові результати по суті наявна в системі бухгалтерського обліку залишається осторонь регламентованих форм фінансової звітності: «головна увага повинна бути приділена розкриттю інформації про фінансові результати, які не знайшли свого відображення в формах бухгалтерської звітності»⁶⁹⁶. Ряд зарубіжних та вітчизняних науковців зазначають про пряму залежність масштабів розкриття інформації у звітності з соціальними функціями акціонерних товариств: «об'єм і деталізація розкриття інформації в фінансовій звітності визначається впливом використання звітної інформації на рівень соціального благополуччя»⁶⁹⁷. Особливої уваги необхідно надати відображенню у звітності процесу розподілу та використання прибутку. Чижевська Л.В. вирішення порушеного нами питання відносить до функцій соціальної звітності: «формат соціальної звітності передбачає отримання відповіді, зокрема на питання: як розподілявся прибуток»⁶⁹⁸.

Розширення показників фінансової звітності в частині даних про розподіл та використання прибутку на соціальний розвиток дає підстави стверджувати, що фінансова звітність через механізм удосконалення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку може виконувати функції соціальної звітності. Адже система бухгалтерського обліку акумулює різнобічну інформацію про діяльність акціонерних товариств (в т. ч. інформацію про заходи щодо покращення соціально-економічного становища працівників товариства, членів громади та суспільства).

Зважаючи на значну кількість праць науковців, вага в яких зосереджена на принципах та техніці складання звітності підприємства,

⁶⁹⁶ Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с. – С. 55.

⁶⁹⁷ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика. 2000. – 576 с. – С. 528.

⁶⁹⁸ Чижевська Л.В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку [Електронний ресурс] / Л.В. Чижевська. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.htm.

слід констатувати факт не належного дослідження в такій звітності інформації про соціальну складову відображення роботи товариства. Значення такої інформації І.В. Жиглей вбачає у полегшенні контактів з партнерами, відображенні ступеня соціальної відповідальності того чи іншого бізнесу, підвищенні довіри суспільства⁶⁹⁹.

Розширене інформування у фінансовій звітності про розподіл та використання прибутку акціонерних товариств (в т. ч. на соціальний розвиток) дозволяє сформувати соціально-економічними партнерами бачення про переваги, які отримують окремі з них. Додаткові показники у фінансовій звітності про розподіл та використання прибутку: для акціонерів – сприяють формуванню певного рівня довіри до вищого управлінського персоналу, впливають на прийняття рішень щодо реалізації чи збереження акцій; для управлінського персоналу – дозволяють систематично аналізувати ефективність здійснених проектів та планувати майбутні; для працівників – підвищують продуктивність та мотивацію до праці; для контрагентів – дозволяють прийняти рішення про продовження чи припинення співпраці; для урядових організацій – дозволяють отримувати інформацію без витрачання додаткового часу для контролю; для суспільства – забезпечують інформацією про виконання суспільних функцій, що покладені на суб'єкт господарювання.

Методичний підхід до розкриття інформації у бухгалтерській звітності застосовували Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, що дало їм змогу виділити чотири елементи такого розкриття: призначення звітності, рівні розкриття, форми розкриття і методи розкриття. Характеризуючи перший елемент дослідники дійшли висновку, що фінансова звітність призначена для власників: «фінансова звітність в основному орієнтована на інформаційні потреби акціонерів»⁷⁰⁰. Хендріксен Е.С. та М.Ф. Ван Бреда, розглядаючи форми розкриття інформації, акцентують увагу на складанні додаткових звітів про фінансові результати: «... стандартні форми фінансових звітів (баланс і звіт про прибутки і збитки) необхідно доповнити, наприклад, звітом про облікову політику, про фінансовий аналіз результатів окремих ділянок діяльності, про прогнозування фінансових результатів»⁷⁰¹. Що є цілком слушним, зважаючи хоча б на те, що облікові фактори мають значний вплив на показники фінансових результатів, що відображені у звітності, а отже, і на процес розподілу прибутку.

Погоджуємося з даними тезисами зарубіжних науковців, проте слід

⁶⁹⁹ Розвиток теорії та методологій обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: [монографія] / І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с. – С. 67.

⁷⁰⁰ Хендріксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика. 2000. – 576 с. – С. 528.

⁷⁰¹ Там само. – С. 528.

зазначити про необхідність розширення системи даних у вже існуючих звітах, а не формувати нові. Адже на законодавчому рівні передбачена можливість акціонерів в будь-який час за затвердженою процедурою ознайомлюватися із фінансовою звітністю. Сформовані нові звіти можуть стати не доступними для користувачів. Для обґрунтованої оцінки соціально-економічними партнерами дій управлінського персоналу щодо формування фінансових результатів, впливу на даний процес облікових факторів необхідна аналітична інформація в розрізі ряду об'єктів бухгалтерського обліку. Статтею 78 «Надання акціонерним товариством інформації» Закону України «Про акціонерні товариства» передбачено надання акціонерам товариства аналітичних даних тільки тих, які стосуються значних правочинів та правочинів, у яких є заінтересованість. Отримання ж додаткової інформації фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства здійснюється за згодою виконавчого органу, якщо інше непередбачено статутними документами, рішенням загальних зборів акціонерів. Тому важливе значення слід надати розкриттю інформації про формування фінансових результатів та розподіл прибутку у Примітках до річної фінансової звітності.

Проведені дослідження дозволяють виокремити ряд проблем у розкритті інформації про формування фінансових результатів та розподіл прибутку в акціонерних товариствах. До них слід віднести, в першу чергу, слабку інформативність форм звітності про використання прибутку. Звітом про власний капітал передбачено: наведення інформації про виплати власникам (дивіденди), спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу. Останні два показники характеризують розподіл прибутку тільки з юридичної точки зору. Керуючись принципом превалювання суті над формою та інтересами ряду соціально-економічних партнерів, розподіл прибутку за даними напрямками нічим не відрізняється від збільшення кредитового сальдо по рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»: «в більшості країн відсутні практика ідентифікації в балансі резервів і фондів, створених за рахунок прибутку, тому в балансі нерідко наводиться одна стаття «Нерозподілений прибуток», що охоплює всі такі фонди і тому нерідко займає значну питому вагу у валюті балансу»⁷⁰². Присутність в балансі підприємства даної статті створює оманливе бачення наявності вільних для розподілу ресурсів. З метою удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку розподілу та використання прибутку необхідно провести його розподіл за визначеними в п. 2.3. напрямками, що дасть

⁷⁰² Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / Ковалев В.В. – М. – Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – С. 525.

змогу чітко ідентифікувати цільове призначення прибутку після розподілу, відобразити здійснені господарські операції у звітності. Значення статті балансу «Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)» зводиться для відображення невикористаного прибутку (непокритого збитку) в поточному та минулих роках та нерозподіленого прибутку з моменту складання фінансової звітності до моменту прийняття рішення про розподіл на загальних зборах акціонерів (існування часового розмежування звітної річної дати і дати скликання зборів власників акціонерного товариства). Виходячи з цього, цінність облікової інформації в частині отриманого прибутку набагато вища в проміжній фінансовій звітності, що складена після проведених загальних зборів акціонерів, рішення яких про розподіл прибутку є фактичним базисом переростання факту господарського життя про розподіл прибутку в господарську операцію, яка призводить до цільової перемутації в розділі «Власний капітал» пасиву балансу.

Яремко І.Й. пропонує поняття «нерозподілений прибуток» розглядати як «прибутковий капітал», виходячи з економічного трактування категорії «прибуток»: «прибутковий капітал, обчислений за певною методологією, повинен відображати досягнутий результат трансформації майна капіталу за певний відрізок часу (як правило, звітний період) на момент складання балансу»⁷⁰³. Акцентує увагу, що за таких умов залишаються незмінними права акціонерів на отримання частки прибутку отриманого в минулих звітних періодах. Як вже зазначалося в монографічному дослідженні, не проведений розподіл прибутку в умовах інституційних змін носить негативний характер, через наявність незадоволених матеріальних, психологічних та інформаційних потреб інших, аніж власники чи управлінський персонал соціально-економічних партнерів.

Необхідно відмітити, що нарахування та виплата дивідендів за звітний період, які оголошені після дати балансу (складання звітності здійснюється станом на останній день звітного періоду, а прийняття рішень про розподіл прибутку – на момент скликання загальних зборів акціонерів) відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»⁷⁰⁴ можуть розцінюватися як події, які відбулися після дати балансу. Сукупність таких операцій необхідно відображати в примітках до фінансових звітів поряд із інформацією щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх звітних періодах.

⁷⁰³ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 145.

⁷⁰⁴ Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах [Електронний ресурс] : за станом на 25 листоп. 2002 р. / Міністерство фінансів України : CD – вид-во «Інфодиск», 2009. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) : (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку).

Вважаємо доцільним деталізовано розкривати інформацію про нерозподілений прибуток, його розподіл та використання в примітках до річної фінансової звітності. Національними стандартами визначена необхідність подачі інформації, що передбачена положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в цілях підвищення зрозумілості користувачами: «інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності»⁷⁰⁵.

Пропонуємо наступний варіант деталізації інформації про розподіл прибутку акціонерних товариств, що відобразатиметься в примітках до річної фінансової звітності акціонерного товариства (даний розділ містить моментні показники) (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Деталізація інформації про нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток) в примітках до річної фінансової звітності (розділ XVI «Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)»)

<i>Пасив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)	1610		
Прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків	1611		
Прибуток для розвитку виробництва	1612		
Прибуток для соціального розвитку	1613		
Прибуток для виплати дивідендів	1614		

Значення статті «Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)» полягає у відображенні фактично нерозподіленого (невикористаного) прибутку на момент складання фінансової звітності. Записи до статей, що характеризують розподіл прибутку, здійснюватимуться на звітну дату після прийняття рішення про розподіл на загальних зборах акціонерів. Крупка Я.Д. акцентує увагу на завчасному виведенні з нової форми балансу довідкових статей, що характеризували прибуток звітного року та його використання: «в пасиві балансу доцільно залишати дві довідкові статті «Чистий прибуток» і «Використаний прибуток», у валюту балансу включати різницю між ними, тобто нерозподілений прибуток звітного року»⁷⁰⁶. Обербрінкманн Ф., аналізуючи вчення про природу балансу, зазначає: «визначення фінансових результатів, що проводиться при щорічному складанні балансу,

⁷⁰⁵ Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс] : за станом на 25 листоп. 2002 р. / Міністерство фінансів України : CD – вид-во «Інфодиск», 2009. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) : (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку).

⁷⁰⁶ Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с. – С. 260.

інтерпретується не як мета балансу, а як інструмент управління підприємством»⁷⁰⁷. Слід відмітити, що в силу організаційно-методичних обставин баланс підприємства не є інструментом визначення прибутку (збитку), а його цінність як інформаційного джерела про фінансові результати в управлінні визначається ступенем капіталізації частки прибутку, невикористаного прибутку за визначеними напрямками, яким відповідає частка майна в активі балансу.

У статті «Прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків» відобразатимуться дані про частку прибутку, яка акумульована для списання сум направлених на формування резерву сумнівних боргів, резервного капіталу, списання понаднормових втрат від знецінення запасів, нестач і втрат від псування цінностей, погашення зобов'язань щодо визнаних штрафів, пені, неустойок.

Для відображення часток прибутку, направлених на розвиток виробництва та соціальний розвиток, передбачені статті в примітках до фінансових звітів «Прибуток для розвитку виробництва» та «Прибуток для соціального розвитку».

Величина прибутку, що повинна бути розподілена між власниками акцій за рішенням загальних зборів акціонерів, відобразатиметься у статті «Прибуток для виплати дивідендів», що інформує акціонерів про належну їм частку прибутку (дивіденди) у випадках, коли рішення прийняте, але через брак обігових коштів виплата відтермінована в часі.

Поряд з відображенням величини отриманих позитивних фінансових результатів діяльності акціонерних товариств, напрямів та часток розподілу, необхідною інформацією є дані про фактичне використання часток прибутку за визначеними напрямками, які надають можливість соціально-економічним партнерам реально бачити ситуацію із задоволення їх матеріальних потреб та можливого потенційного отримання частки прибутку на основі інформації про залишки за ідентифікованими напрямками.

Для цього необхідно розкривати даного роду інформацію окремим розділом в примітках до річної фінансової звітності. Пропонуємо наступну деталізацію інформації в частині даних про використаний прибуток у звітному періоді (табл. 3.14), що за своїм змістом характеризується більшою інформативністю, ніж звіт про власний капітал, так як включає додаткові напрями використання прибутку, що непередбачені нормативно-правовими актами, проте які є важливими з точки зору довгострокової перспективи розвитку та формування позитивного ділового іміджу.

⁷⁰⁷ Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Обербринкманн Ф.; [пер. с нем. под. ред. проф. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с. – С. 147.

Таблиця 3.14

Деталізація інформації про використання прибутку в примітках до річної фінансової звітності (розділ XVII «Використання прибутку»)

Стаття	Код рядка	За попередній період	За звітний період
Покриття непередбачуваних витрат та збитків	1620		
Розвиток виробництва	1621		
Соціальний розвиток	1622		
Виплата дивідендів	1623		

Запропоновані розділи в примітках до річної фінансової звітності виконують функції корпоративного звіту шляхом розкриття інформації про розподіл та використання позитивних фінансових результатів компанії.

В рамках узгодження принципів корпоративного управління та принципів бухгалтерського обліку виділено вимоги ідентифікації та кумулятивності до бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку, що визначає необхідність розкриття інформації про структуру адміністративних витрат в частині виплат вищому управлінському персоналу. Дані аспекти доцільно висвітлювати окремим структурним елементом у корпоративному звіті. Цінність такої інформації для соціально-економічних партнерів полягає в можливості оцінки роботи управлінського персоналу у досягненні перспективних планів щодо підвищення прибутковості діяльності акціонерних товариств та у контролюванні їх дій відносно запобігання опортуністичної поведінки.

Окремим проблемним питанням узагальнення інформації про фінансові результати є періодичність здійснення таких дій. Досліджуючи проблеми неможливості отримання інформації про фінансові результати на кожний момент часу М.Ю. Медведєв зазначає: «методологія залишилася незмінною, вимагається виконання в кінці року бухгалтерських проведень, нічим, крім власної недосконалості, не обумовлених»⁷⁰⁸. Отримання поточних даних про одержані фінансові результати є цінною інформацією не лише для управління, але і для кожного із соціально-економічних партнерів. Фінансові результати в межах звітного періоду характеризуються меншою заангажованістю, ніж ті, що розраховані на звітну дату. Досягнення вимоги кумулятивності бухгалтерського обліку формування та розподілу прибутку акціонерних товариств забезпечується раціональною організацією обліку та його автоматизацією.

Таким чином, удосконалення теоретико-методичних та організаційно-практичних аспектів бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах – це

⁷⁰⁸ Медведєв М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / Медведєв М.Ю. – М.: Издательство «Дело и сервис», 201. – 752 с. – С. 388.

комплексний процес, що передбачає вжиття передбачених заходів на всіх стадіях технології бухгалтерського обліку: від ідентифікації фактів господарського життя і до формування показників фінансової та додаткової інформації про фінансово-господарську діяльність, що оприлюднюється.

3.5. Вартість підприємства як інтегрований показник ефективності господарювання

Україна як держава, пріоритетами якої є інтеграція до європейського економічного простору, потребує побудови якісно нової моделі економіки, в основі якої – висока продуктивність праці та ефективність виробництва, активні інвестиції у впровадження технологічних інновацій, сприятливий діловий клімат для підприємницької діяльності громадян через формування інтелектуального капіталу як джерела продуктивності на основі технологій генерування знань. Активні інвестиційні процеси, які є запорукою підвищення інноваційності вітчизняних підприємств, в умовах глобалізації, що супроводжуються посиленням конкурентної боротьби між суб'єктами господарювання, в першу чергу, за інвестиційні ресурси, призводять до необхідності першочергової концентрації зусиль управлінського персоналу на забезпеченні задоволення інтересів інвесторів, які прагнуть максимізувати вартість об'єктів інвестування. У зв'язку з цим постає проблема вибору показника ефективності функціонування підприємства (прибутку чи приросту вартості підприємства, що є об'єктом інвестування) як об'єкта інвестування, який би в повній мірі задовольняв інтереси інвестора і виступав основою для покращення інвестиційної привабливості бізнес-одиниці для останніх.

Дослідження зосередимо на ідентифікації оптимального показника ефективності господарювання підприємства, що представляється системою бухгалтерського обліку на запит груп зацікавлених осіб.

Так, в останні роки гострій критиці піддається здатність прибутку, розрахованого на основі даних бухгалтерського обліку, реально оцінити ефективність діяльності підприємства, в першу чергу, відобразити величину доданої вартості. Зокрема, критику у даному напрямі здійснювали: М. Бербер (M. Barbera), Р. Коут (R. Coyte)⁷⁰⁹, П. Нілболс

⁷⁰⁹ Barbera M. Shareholder Value Demystified: an Explanation of Methodologies and Use / M. Barbera, R. Coyte. – UNSW PRESS, 1999. – 81 p.

(P. Nilbols)⁷¹⁰, А. Раппапорт (A. Rappaport)⁷¹¹. Основні недоліки використання прибутку як показника оцінки ефективності діяльності підприємства на думку А. Раппапорта полягають у наступному:

1) прибуток, визначений у Звіті про фінансові результати та Балансі практично не дає жодної інформації про величину доданої вартості, створеної підприємством;

2) навіть якщо підприємство відобразило у своїй звітності прибуток, проте рентабельність інвестицій є меншою, ніж витрати на залучення капіталу, фактично воно не створює, а руйнує вартість;

3) для отримання показників прибутку в короткостроковому періоді, управлінський персонал досить часто відмовляється від інвестиційних проєктів, які є перспективними у довгостроковому періоді. Як наслідок, менеджери відображаючи прибуток у короткостроковому періоді можуть руйнувати вартість у довгостроковому;

4) в наслідок використання різних методів бухгалтерського обліку різними підприємствами ускладнюється порівняння ефективності їх діяльності між собою;

5) показник прибутку не враховує вартості грошей у часі⁷¹².

Дійсно результати досліджень показали, що прибуток є найбільш варіативним показником. Так, проведені дослідження щодо наявності альтернативних облікових процедур, внаслідок панування позитивістського підходу, дають підстави констатувати можливість варіювання як сумою доходів підприємства, так і загальним фінансовим результатом (застосування основних принципів комбінаторики до елементів облікової політики дозволило встановити 622080 варіантів фінансового результату діяльності). По-друге, можливість оцінки ефективності управлінських дій виключно на основі прибутковості діяльності нівелюється внаслідок впливу парадоксальності прибутку як фінансового показника (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Фіктивність прибутку як основи оцінки ефективності діяльності

№ з/п	Парадокси прибутку	Вплив на оцінку ефективності господарювання
1	2	3
1	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість не погашена, прибуток відсутній	На основі даної ситуації оцінити рівень ефективності господарювання аналізуючи доходи підприємства є недоцільним
	Причина: Продукція з низьким рівнем рентабельності	

⁷¹⁰ Nilbols P. Unlocking Shareholder Value / P. Nilbols. – Black Limited, 1998. – 89 p.

⁷¹¹ Rappaport A. Shareholder Value: The New Standard for Business Performance / A. Rappaport // Stuttgart: Schaefer-Poeschel, 1999. – 270 p.

⁷¹² Там само. – 270 p.

Продовження табл. 3.15

1	2	3
2	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість не погашена, прибуток відображено в обліку	Управлінські дії є недостатньо ефективними, що може позначитися на понесенні додаткових витрат підприємством в наслідок невиконання власних зобов'язань перед внутрішніми та зовнішніми суб'єктами через нестачу грошових коштів
	Причина: відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату	
3	Відсутність грошових коштів за наявності позитивного фінансового результату	Монетарна невідповідність прибутку нівелює можливість реалізації управлінських дій, пов'язаних із витрачанням грошових коштів (інноваційна, інвестиційна та інші напрями діяльності)
	Причина: відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату; недотримання фінансової дисципліни, понесення значної частини дійсних витрат, в т.ч. оплата в повному обсязі витрат майбутніх періодів	
4	Підприємство визнається банкрутом за умови його прибутковості	Підприємство припиняє свою діяльність, хоча за фінансовою звітністю його діяльність є прибутковою, що свідчить про недоцільність прийняття рішень заінтересованими особами виключно на основі прибутку
	Причина: за рахунок прибутку синхронізованого з грошовими потоками було здійснено капіталізацію останніх	
5	Наявність грошових коштів за умови збитку, відображеного в системі бухгалтерського обліку	Неефективна система управління
	Причина: політика демпінгу, визнання витрат з одночасним визнанням кредиторської заборгованості	
6	Один і той же факт господарського життя можна трактувати і як прибуток, і як збиток для бізнес-одиниці	Приріст вартості може не досягатися, що свідчить про спад ефективності підприємства
	Причини: виплата дивідендів, а не реінвестування суми прибутку	
7	В обліку відображено прибуток за умови фактичного збитку	Свідчить про маніпулятивні дії облікового персоналу в частині представлення інформації на тому рівні, що очікує певний суб'єкт запиту
	Причини: застосування облікових процедур націлених на мінімізацію витрат, що не є дійсними	

Залежність прибутку від облікових процедур нівелює його значення як мірила приросту ефективності господарської діяльності.

Враховуючи те, що облікова інформація є пріоритетним інформаційним ресурсом, що виступає базою для оцінки вартості підприємства та здійснення процесу управління на належному рівні у відповідності до принципів вартісно-орієнтованого підходу необхідним є дослідження можливості облікового відображення складових вартості підприємства. Як зазначає, Д. Кессон (D. Cassone): «...бухгалтери мають достатньо знань для відображення вартості компанії за допомогою загальноприйнятих бухгалтерських процедур. Їх роль

полягає в представленні вартості у звітності підприємства»⁷¹³.

Як наслідок, активізувалася діяльність консалтингових компаній, які пропонували своїм клієнтам нові моделі оцінки приросту вартості. У даному напрямі почали працювати також значна кількість науковців (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Систематизація моделей оцінки ефективності діяльності підприємства в умовах використання вартісно-орієнтованого підходу до управління

Назва показника		Рік	Розробник	Суть та призначення
Англ.	Укр.			
1	2	3	4	5
EVA	Економічна додана вартість	1985/1991	Stern Stewart & Co	ЕВА визначається як операційний прибуток після оподаткування за вирахуванням вартості капіталу. Дозволяє визначити величину створеної підприємством вартості. Негативне значення свідчить про руйнування вартості. Дозволяє оцінити якість інвестиційних рішень на рівні підприємства та на рівні окремих працівників
SVA	Додана вартість акціонерного капіталу	1986	A. Rappaport	Оцінює збільшення акціонерної вартості та є різницею між акціонерною вартістю капіталу, створеною майбутніми інвестиціями, та акціонерною вартістю капіталу, створеною минулими інвестиціями (у спрощеному вигляді балансовою вартістю акціонерного капіталу)
MVA	Додана вартість ринкового капіталу	1991	Stern Stewart & Co	Відображає різницю між загальною вартістю компанії та загальною вартістю задіяного капіталу як власного, так і залученого. Тобто відповідно до даної концепції додана вартість створюється тоді, коли вартість підприємства перевищує вартість інвестованого капіталу
EP	Економічний прибуток	1991	Коупленд-Коллер-Муррін	Пропонує оцінювати в вартісному вираженні всі елементи матеріальних та нематеріальних активів, в тому числі тих, які не відображаються в балансі
CVA	Додана вартість грошового потоку	1995	Б.Левіс	Ідея даної концепції полягає в тому, що найкращим детермінантом майбутньої ціни акцій є здатність менеджерів забезпечувати високу грошову доходність. Дозволяє врахувати не тільки фактичний стан, але й очікування стосовно майбутнього

⁷¹³ Cassone D. A Process to Estimate the Value of a Company Based on Operational Performance Metrics: an abstract of dissertation for the degree of Doctor of Philosophy [Електронний ресурс] / D.Cassone. – Kansas State University. – 2005. – citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.85...rep...

Продовження табл. 3.16

1	2	3	4	5
CFROI	Рентабельність інвестицій на основі грошового потоку	1998	BCG-HOLT	Даний показник представляє собою норму доходності. Розраховується як внутрішня норма доходності, урівнююча реальні грошові потоки з валовими грошовими інвестиціями

Даним моделям поруч із перевагами притаманна низка недоліків, однак незважаючи на це вони дають можливість більш точно, в порівнянні з прибутком, оцінити величину доданої вартості підприємства. Наявність значної кількості моделей обумовлена відображенням авторського погляду на те, що саме є основним джерелом доданої вартості суб'єкта господарювання.

Критичний аналіз авторських підходів до трактування сутності та змістовного наповнення категорії «вартість підприємства», дозволяє зробити висновок, що вартість підприємства – це інтегрований показник, що відображає грошове вираження цінності підприємства (як сукупності матеріальної та нематеріальної складових) для суб'єкта оцінки. При цьому необхідно врахувати, що приріст вартості підприємства для різних груп заінтересованих осіб може визначатися виходячи із пріоритетного впливу різних складових (рис.3.9).

Виходячи із вищенаведеного рис. 3.9. можна стверджувати про те, що показник вартості підприємства є цільовим об'єктом управління та оцінки, а приріст даного показника буде варіюватися для кожної з груп заінтересованих осіб.

Приріст вартості підприємства, тобто його доданої вартості, досягається в процесі управління складовими його вартості та залежить від: 1) рівня капіталізації витрат в розрізі складових вартості; 2) ефективності управління бізнес-процесами формування вартості, що виражається в групі фінансових та нефінансових показників; 3) рівня ризикованості діяльності та невизначеності зовнішнього середовища.

Капіталізація витрат в розрізі складових вартості є основою відображення реальної вартості інвестованого капіталу підприємства та засвідчує рівень його потенціалу створювати вартість у довгостроковому періоді. Витрати в частині формування соціального, зовнішнього, організаційного, людського та інших видів капіталу підлягають капіталізації з подальшим віднесенням їх частини на зменшення величини приросту вартості підприємства в періоді, протягом якого, від них отримуватимуться економічні вигоди, що позитивним чином вплине на величину вартості у поточному періоді та забезпечить дотримання співвідношення вигід і витрат підприємства.

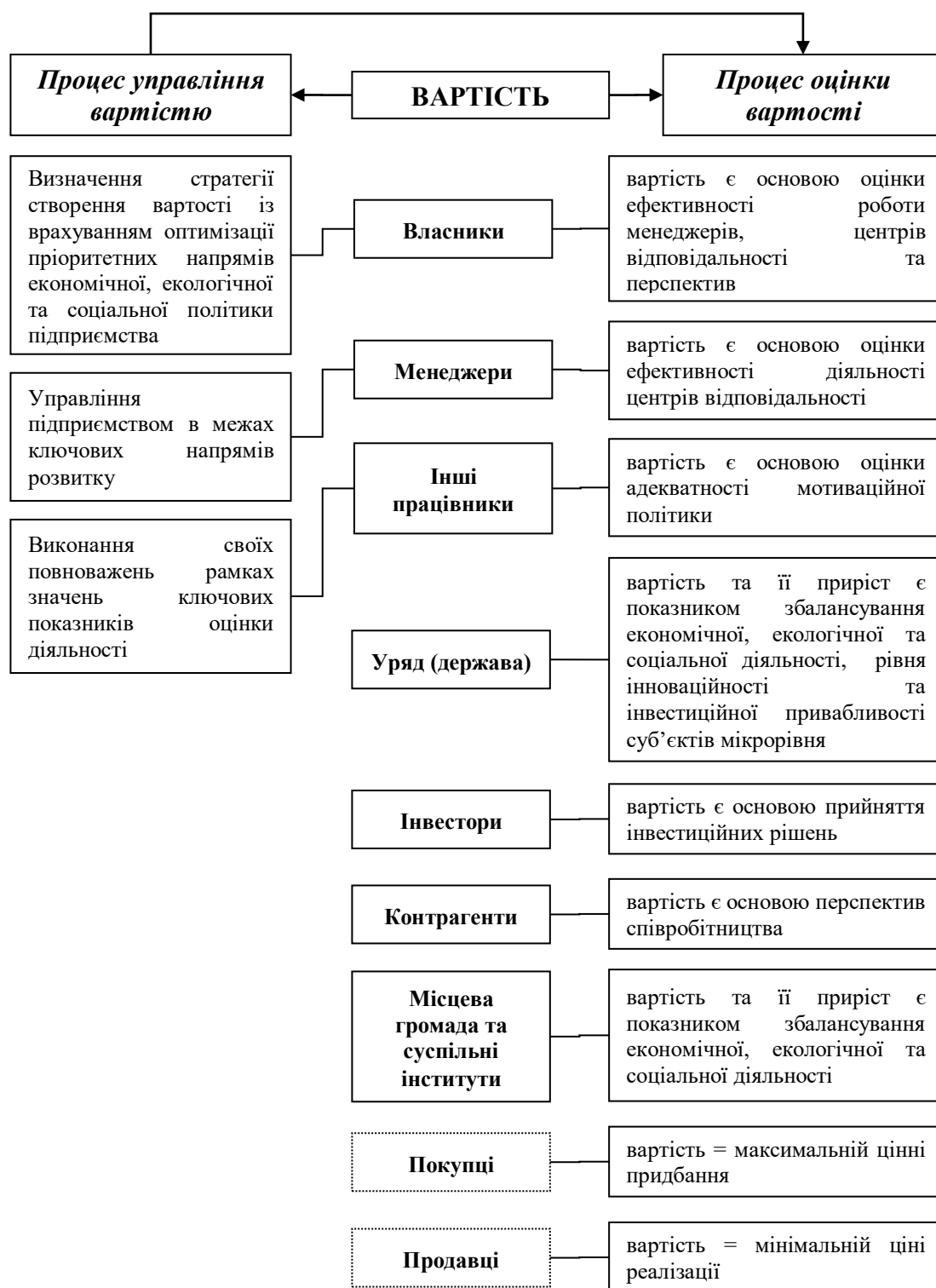


Рис. 3.9. Цінність вартості для різних груп заінтересованих осіб

Облікове відображення господарських операцій як сукупності бізнес-процесів в розрізі складових вартості дозволить розширити інформаційні властивості облікової системи та посилить її комунікаційну спроможність

в частині забезпечення інформаційних запитів груп заінтересованих осіб щодо ключової для кожної з груп складової вартості.

Рівень ризикованості діяльності описується сукупністю факторів формування вартості.

Вищевказане зумовлює необхідність трансформації облікового відображення процесу формування приросту вартості за ідентифікованими бізнес-процесами та розподілу новоствореної вартості за стадіями перетворення її складових матеріальної (фізичний та фінансовий капітали) та нематеріальної форми (людський, соціальний, зовнішній та організаційний капітали), а також факторів її формування. При цьому диференціації потребує підхід до обчислення економічної доданої вартості підприємства з точки зору різних груп заінтересованих осіб, виходячи із групової персоніфікованої структури складових її приросту.

В ході дослідження здійснено систематизацію моделей оцінки ефективності діяльності підприємства, в умовах використання вартісно-орієнтованого підходу до управління, та доведено неспроможність прибутку виступати основним мірилом ефективності господарювання на основі встановлення рівня його варіативності та парадоксальності

У зв'язку з цим та виходячи з того, що проблема підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності для українських підприємств є особливо актуальною, використання вартісно-орієнтованого підходу до управління може бути одним із шляхів її вирішення, що, в свою чергу, вимагає розробки відповідної концепції обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого підходу до управління.

Додаток 3.1

Погляди вчених на трактування сутності прибутку

Період часу	Вчені	Погляди вчених
1	2	3
... – XXII ст. до н.е.		Прибуток можна розглядати як результат сукупності дій, що ототожнюється із загальним розміром здобутих засобів існування
XXI – IV ст. до н.е.		Сутність прибутку розкривається в якості загального доходу, одержаного як в грошовому так і в натуральному вигляді. Дана категорія є атрибутом держаної власності, що зумовлено азійським способом виробництва
V-II ст. до н.е.	Каутілья Вішнугупта	Спонукальним мотивом торгівельної діяльності є прибуток, який включається в ціну товару як частина і його норма заздалегідь фіксується
	Платон	Визначав сутність прибутку як результат високих цін в торгівлі, нормування яких з боку держави – важливий інструмент обмеження прибутків покупців
	Ксенофонт, Демокрит, Арістотель	Розглядали прибуток як надлишок доходів над залученими ресурсами для його одержання. Дана категорія притаманна великій торгівлі та лихварству, кінцевою метою яких є отримання безмежного багатства
IV-V ст.	А. Блаженний	Трактував сутність прибутку як результат одержаний від реалізації сільськогосподарської та промислової продукції власного виробництва
XIV-XV ст.	Ібн Халдун	Виокремлював необхідний і додатковий продукт. Створення надлишкового продукту, який перевищує засоби, необхідні для існування людини можливе лише у містах де є надлишок робочих рук, широко застосовується поділ праці, розвивається промисловість та торгівля. Прибуток – різниця між дорогим продажем та дешевою купівлею товарів
XVI-XVII ст.	Т. Мен	Розглядав прибуток як перевищення цінності вивезених товарів над цінністю іноземних, дана різниця неминуче трансформується у додаткові гроші
	В. Петті	Характеризував прибуток у ролі ренти як загальної форми привласнення додаткового продукту. Працівник отримує тільки частину створеної ним вартості, що становить «природну ціну праці», а решту присвоює власник
	Р. Кантільон	Пояснював виникнення прибутку тим, що в процесі обміну під дією попиту і пропозиції ціна благ може відхилитись від їх «дійсної вартості». Товари рухаються із тієї країни, де вони дешеві, у країну, де вони дорогі
	П. Буагільбер	Визначав прибуток як показник економічної рівноваги і прогресу, коли виробники покривають свої витрати та підтримується стійкий споживчий попит
	А. Монкретьєн	Визначав прийнятність виникнення прибутку в торгівлі (перевищення цін продажу над цінами купівлі) в силу ризику та небезпеки торгівельних операцій

Продовження додатку 3.1

1	2	3
XVIII – перша половина XIX ст.	Ф. Кене	Характеризував прибуток (результат діяльності – чистий продукт), як надлишок продукції, отриманий тільки у землеробстві, що перевищує витрати виробництва
	Дж. Стюарт	Прибуток – відносна категорія, що характеризує зростання суспільного багатства і добробуту суспільства та функціонує в сфері обігу
	А. Тюрго	Трактував прибуток як надлишок утворений в процесі виробничої діяльності, причиною утворення якого слугує вкладений у виробництво аванс (капітал). Отримання прибутку підприємцями вважав цілком правомірним, оскільки, авансуючи капітал, без якого не можливе жодне виробництво вони отримують плату за «працю, турботу, ризик»
	А. Сміт	Визначав прибуток як закономірний результат продуктивності капіталу; винагороду капіталіста за його діяльність і ризик; вирахування з частини неоплаченої праці найманого робітника
	Д. Рікардо	Розглядав прибуток, із одного боку, як частину вартості, яка залишається після відрахування заробітної плати, а з іншого як дохід підприємця на вкладений у виробництво капітал
	Дж. Мілль	Визначав прибуток як перевищення вартості продукту над вартістю затрачених живих та уречевлених засобів виробництва
	Д. Мак-Куллох	Аналізував прибуток як породження уречевленої праці та дармових сил природи. Трактував працю як будь-які дії та операції, котрі виконуються не лише людьми, але і машинами, худобою, силами природи
	Т. Мальтус	Зводив вартість до витрат виробництва, зараховуючи до останніх живу та уречевлену працю і прибуток на авансований капітал, звідки прибуток – результат продуктивної здатності авансованого капіталу
	Н. Сеніор	Трактував прибуток як винагороду за пожертву капіталіста, який утримується від непродуктивного споживання цінностей, які знаходяться у його розпорядженні
	Ж-Б. Сей	Капітал породжує прибуток підприємців як плату за їх продуктивні послуги. Прибуток – винагорода за важливу суспільну функцію раціонального поєднання усіх факторів виробництва
	Ф. Бастіа	Розглядав прибуток як різницю між вартістю продукту та вартістю праці і капіталу. Стверджував, що прибуток і заробітна плата не протистоять один одному, а гармонійно поєднуються, оскільки відносне зменшення частки прибутку не заважає абсолютному зростанню капіталу, а отже і суспільного продукту
	Ч. Кері	Трактував сутність прибутку як природну форму доходу власників капіталу. Обстоював гармонію економічних інтересів підприємців і землевласників
К.А. Сен-Сімон	Визначав прибуток як винагороду за капітал, яка контролюється та видається із суспільного продукту централізовано суспільством	
Ф. Ліст	Досліджував значення категорії «людського капіталу» в формуванні прибутку господарюючих суб'єктів	

Продовження додатку 3.1

1	2	3
Друга половина XIX ст. – перша половина XX ст.	Дж. С. Мілль	Трактував прибуток з позиції трудової теорії вартості Д. Рікардо: «причиною прибутку є те, що праця виробляє більше, ніж необхідно для утримання робітників які її виконали», «прибуток виникає не внаслідок обміну, а внаслідок продуктивної сили праці». З позиції теорії «утримання» Н. Сеніора – подібно до того, як заробітна плата робітника є винагородою за працю, прибуток капіталіста є винагородою за утримання
	П.Ж. Прудон	Розглядав прибуток як різницю між вартістю продукту і вартістю індивідуальної праці; продукт кооперованої (колективної) праці працівників і підприємця
	К. Маркс	Розглядав перетворення вартості товару у ціну його виробництва, додаткової вартості – у прибуток, норми додаткової вартості – у норму прибутку
	Е. Бернштейн	Досліджуючи сутність прибутку вагомого значення надавав акціонерному капіталу, який повинен значною мірою протидіяти тенденції централізації прибутків
	Р. Гільфердінг	Вважав, що сутність прибутку розкривається в результаті функціонування фінансового капіталу. Започаткував теорію організованого капіталізму, основу якого становить свідоме і планомірне регулювання суспільного виробництва фінансовим капіталом
	Р. Штольцман	Визначав прибуток як рівноправний засіб досягнення моральних принципів яким підпорядковується економіка
	О. Шпанн	Показав вагомість функцій прибутку в умовах переходу до корпоративного устрою
	К. Менгер	Визначав особливості трактування сутності прибутку на основі принципу граничної корисності
	Е. Бем-Баверк	Вказував на сутність прибутку як результату заощадження та подальшого реінвестування. Згідно чого основним чинником виникнення прибутку повинен бути час
	Л. Вальрас	Вважав, що прибуток – це винагорода за використання одного фактору виробництва – капіталу, не враховуючи винагороду за всі інші фактори – землю, працю
	А. Маршалл	Твердив, що прибуток складається з двох самостійних видів винагороди факторів виробництва: підприємницького доходу та процента. Підприємницький дохід вчений трактував як винагороду за підприємницьку діяльність, компенсацію негативних емоцій, пов'язаних з ризиком, концентрацією, невизначеністю, страхом та виробництвом орієнтованим на невідомий ринок. Процент на капітал є «винагородою за втрати, з якими пов'язане очікування майбутнього задоволення від матеріальних ресурсів»
Ф. Найт	Досліджував сутність прибутку з точки зору ризику підприємницької діяльності, пов'язував його із трьома функціями підприємця: функцією лідерства, функцією пристосування до змін, функцією ризику	

Продовження додатку 3.1

1	2	3
	Дж. Б. Кларка	Прибуток – це винагорода, ціна окремого фактору виробництва – капіталу
	Й. Шумпетер	Прибуток розглядається вченим як винагорода за нововведення, бо нові комбінації дають змогу зменшувати виробничі витрати
	Т. Веблен	Пов'язував одержання прибутку з природним інстинктом – схильністю до нагромадження капіталу
	В. Мітчелл	Пояснював появу категорії прибутку з диспропорцією між ціною і витратами, що притаманна діловому циклу
	М. Туган-Барановський	Пов'язував виникнення прибутку із можливістю збільшення суми цінностей: «...господарство тим прибутковіше, якщо сума створених цінностей перевищує суму затрачених цінностей»
	Дж. М. Кейнс	Зазначав, що прибуток є вигодою понад початкову вартість капіталу, що одержується протягом певного періоду в результаті діяльності суб'єкта господарювання
Друга половина XX ст. – початок XXI ст.	Дж. Хікс	Трактував прибуток як величину, що визначається згідно встановленого алгоритму при цьому не враховуються свідомі та несвідомі похибки
	М. Алле	Визначав сутність прибутку як фінансовий ресурс, покликаний забезпечити ефективність подальшого функціонування підприємства
	І. Фішер	Трактував прибуток як збільшення протягом звітного періоду оцінки активів за рахунок зміни його доходності
	Дж. Гелбрейт	Визначав сутність прибутку виходячи з переходу влади з рук власників до рук менеджерів (працівників техноструктури)

Додаток 3.2

Систематизація поглядів вчених на формування прибутку щодо домінуючого фактора виробництва

Період часу	Вчені	Домінуючий фактор виробництва у формуванні прибутку			
		капітал	земля	праця	підприємницькі здібності
XVI-XVII ст.	В. Петті	-	+	+	-
	П. Буагільбер	+	-	-	-
	А. Монкретьєн	+	-	-	-
XVIII – перша половина XIX ст.	Ф. Кене	-	+	-	-
	А. Тюрго	+	-	-	+
	А. Сміт	+	-	+	+
	Д. Рікардо	+	-	+	-
	Дж. Мілль	+	-	+	-
	Д. Мак-Куллох	+	-	+	-
	Т. Мальтус	+	-	-	-
	Н. Сеніор	+	-	-	-
	Ж-Б. Сей	+	+	+	-
	Ч. Кері	+	-	-	-
	К.А. Сен-Сімон	+	-	-	-
	Ф. Ліст	-	-	+	+
Друга половина XIX ст. – перша половина XX ст.	Дж. С. Мілль	-	-	+	-
	П.Ж. Прудон	+	-	+	-
	К. Маркс	-	-	+	-
	Е. Бем-Баверк	+	-	-	-
	Л. Вальрас	+	-	-	-
	А. Маршалл	+	-	-	+
	Ф. Найт	-	-	-	+
	Дж. Б. Кларк	+	-	-	-
	Й. Шумпетер	-	-	-	+
	Т. Веблен	+	-	-	-
Дж. М. Кейнс	+	-	-	-	
Друга половина XX ст. – початок XXI ст.	М. Алле	+	-	-	-
	Дж. Гелбрейт	-	-	-	+
	А. Гальчинський	-	-	+	-
	В.Т. Смірнов	-	-	+	+
	С. Кузнець	-	-	-	+
	А. Берлі	-	-	-	+
	Е. Хансен	-	-	-	+
	Р.С. Каплан	-	-	+	+
	О.Й. Косарєв	-	-	+	+
	А.І. Нечитайло	+	-	-	-
	Г. Хамел	-	-	+	+
	Г.С. Суков	-	-	+	+
	М. Уорнер	+	-	+	-
Т. Стюарт	-	-	+	+	
Т. Уотсон	-	-	+	-	
Разом		22	3	19	16

Погляди вчених на розподіл прибутку

Період часу	Вчені	Погляди вчених
1	2	3
... – XXII ст. до н.е.		Розподіл сукупного продукту діяльності проводився повністю на умовах рівності. Причому індивідуальне накопичення виключалося, виникаючі лишки в когось із членів общини розподілялися знову ж таки порівну між усіма
XXI – IV ст. до н.е.		Розподіл сукупного продукту проводився згідно цілей визначених вищим інститутом влади. Відсутність необхідності визначення показника результативності діяльності пояснюється слаборозвинутими товарно-грошовими відносинами, натуралізацією господарських відносин та централізацією власності на виробничі ресурси. Хоча на пізніх етапах даного періоду в державних утвореннях Месопотамії формується інститут приватної власності, що характеризує можливість одержання доходів (прибутку) громадянами – власниками факторів виробництва (землі, капіталу, праці), розподіл результатів діяльності в основному здійснювався на користь держави – податки, збори
V-II ст. до н.е.	Каутілья Вішнугупта	Значну увагу приділяв регулюванню процесів розподілу торговельного прибутку між продавцями і державою. Ставив у пряму залежність розмір винагороди за працю від результатів діяльності
	Платон	Визначав необхідність нормування цін як важливого інструменту обмеження прибутків купців, державного регулювання виробництва і розподілу, встановлення меж коливання цін з метою уникнення надмірних розкошів та злиденності
	Ксенофонт, Демокрит, Арістотель	Розглядали два основні напрямки розподілу результату діяльності: сплата податків, зборів державі (захищали інтереси держави) та винагорода власнику землі та майна. Проте стверджуючи про відносність багатства, зазначав, що надмірно його нагромаджувати негідно, багатство потрібно використовувати для підтримки близьких і друзів, безпеки
IV-V ст.	А. Блаженний	Розподіл результату діяльності розглядав на дещо нових принципах соціально-економічних відносин – відносин рівності всіх суб'єктів
XIII-XV ст.	Ібн Халдун	Розподіл торговельного прибутку розглядав за двома напрямками – між державою (податки та різні ринкові побори) та власником товарів. Даний розподіл базувався на новій основі суспільного порядку – приватній власності та на прагненні людини до отримання прибутку
	Т. Аквінський	Доводив необхідність існування товарного обміну на ґрунті «справедливої ціни», відповідно до чого розподіл відповідав євангельському принципіві рівності. З іншого боку в ціну окрім витрат виробництва включався й прибуток, основне призначення якого – забезпечити продавцеві рівень життя, який відповідав б його соціальному становищу

Продовження додатку 3.3

1	2	3
XVI-XVII ст.	В. Петті	Напрями розподілу прибутку визначаються кількістю опосередкованих ланок, які існують між міноювою вартістю та ринковою ціною товарів. Кожна з даних ланок представлена окремим суб'єктом розподілу
	Р. Кантільон	Розподіл прибутку повинен здійснюватися на користь підприємця, так як саме він є «головним рушієм економіки»
	А. Монкретьєн	Теорія розподілу базувалася на твердженні, що торгівельний прибуток цілком виправданий у силу ризику та небезпеки торгівельних операцій
XVIII – перша половина XIX ст.	Ф. Кене	Показав процес розподілу сукупного річного продукту між трьома класами суспільства: селянами і фермерами; земельними власниками; промисловцями. Згідно якого землевласники одержують «чистий продукт» у формі ренти
	Дж. Стюарт	Зазначав, що базою розподілу є «позитивний прибуток», який залежить від зростання продуктивних сил суспільства, продуктивності праці, що реалізується в обміні при здійсненні міжнародної торгівлі
	А. Тюрго	Вважав основним суб'єктом при розподілу прибутку підприємця. Тому, що саме вони авансують капітал у виробництво, без якого останнє неможливе і як результат за працю, турботу та ризик отримують прибуток
	А. Сміт	Теорія розподілу прибутку базувалася на твердженні, що «будь-яка людина, що отримує свій дохід із джерела, яке належить особисто їй, має отримувати його або від своєї праці, або від свого капіталу, або від своєї землі. Дохід одержуваний від праці, зветься заробітною платою; дохід одержуваний з капіталу особою, яка особисто вкладає його в діло, зветься прибутком; дохід одержуваний з нього особою, яка не вкладає його в діло, або позичає іншому, зветься процентом, або грошовим зростанням ... Дохід, що цілком одержується з землі, називається рентою і дістається землевласникові»
	Д. Рікардо	Теорія розподілу доходів Д. Рікардо: «...продукт землі, все, що отримується з її поверхні шляхом прикладання праці машин і капіталу, - розподіляється між трьома класами суспільства, а саме: власниками землі, власниками грошей або капіталу, необхідного для її обробітку, і робітниками, працею яких вона обробляється. Але частки всього продукту землі, які дістаються кожному з цих класів під іменем «ренти», «прибуток» і «заробітної плати», досить різні на різних стадіях суспільного розвитку ... Визначити закони, які управляють цим розподілом. – головне завдання політичної економії»
	Дж. Мілль	Визначав єдиний напрямок використання прибутку – «прибуток використовується для відтворення уречевленої, заробітна плата – живої праці»
	Д. Мак-Куллох	Прибуток – правомірна частка доходу, яку отримує власник уречевленої праці

Продовження додатку 3.3

1	2	3
Друга половина XIX ст. – перша половина XX ст.	Т. Мальтус	Теорія розподілу прибутку характеризується макроекономічним трактуванням даного розподілу: прибуток розподілявся на споживання та нагромадження, визнаючи при цьому, що основним стимулом нагромадження є прагнення до отримання прибутку. Вчений констатував, що останній забезпечується за рахунок збільшення платоспроможного попиту та досягнення високого рівня зайнятості населення
	Н. Сеніор	Визначав напрями розподілу прибутку з двоякості винагороди підприємця: підприємницького прибутку як плату за працю, підприємницькі здібності та відсотку, як плату за капітал (утриманий від негайного споживання)
	Ж-Б. Сей	Розвиваючи ідею А. Сміта про те, що вартість складається із доходів, Ж-Б. Сей відкидав можливість експлуатації за умов вільного підприємництва, він наголошував на тому, що підприємці, робітники та землевласники взаємодоповнюють один одного у процесі виробництва: «господар і робітник однаково потребують один одного, оскільки перший не може отримати ніякого прибутку без допомоги другого»
	Ф. Бастіа	Дотримувався концепції розподілу сукупного продукту пропорційно до кількості наданих послуг, зводячи при цьому прибуток до відсотку на капітал (можливість окупності капіталу за рахунок прибутку)
	Ч. Кері	Сформував універсальний, на його думку, закон, згідно з яким у капіталістичному суспільстві існує «найповніша гармонія всіх істинних і справжніх інтересів», а тому немає підстав для соціальних суперечностей. Вихідною у теоретичній побудові вченого була ідея справедливого розподілу, притаманного капіталізму. Останній на його думку враховує внесок кожного у виробництво. Трактуював прибуток як природну форму доходу власника капіталу
	К.А. Сен-Сімон	Зазначав, що розподіл продукту діяльності, в тому числі і прибутку, повинен здійснюватися за принципом: «кожен отримує стільки, скільки йому належить, однак не відмовляючи у необхідному». Прибуток як винагорода за капітал контролюється та видається із суспільного продукту централізовано суспільством
	Ф. Ліст	Розрізняючи «мінові вартості» і «продуктивні сили» вчений на чільне місце ставив формування людського капіталу шляхом пізнання, засвоєння та примноження накопичених людством знань, ідей, винаходів, відкриттів, навичок професійної діяльності
	Ш. Фур'є	Справедливий розподіл – це розподіл, який надає кожній особі «три дивіденди, визначені за її трьома виробничими даними – капіталом, працею і талантом». Суспільний продукт розподілятиметься таким чином: 5/12 – за працею; 4/12 – за розміром акціонерного капіталу; 3/12 – за талантом і знаннями. Вчений був переконаний у тому, що подальший розвиток і зміцнення асоціації сприятиме зміні пропорцій розподілу на користь праці

Продовження додатку 3.3

1	2	3
Друга половина XIX ст. – перша половина XX ст.	Дж. С. Мілль	Процес розподілу вважав одним із головних інструментів досягнення економічної стабільності розвинутими країнами: «ефективність виробництва перебуває у прямій залежності від того, наскільки плоди виробництва дістаються особам, які його здійснюють, а також від того, якою мірою всі суспільні інститути сприяють корисному застосуванню сил і належній винагороді кожного за його працю пропорційно вигоді, яку він приносить». Подальший розвиток суспільства вбачав в ліквідації найманої праці шляхом розвитку кооперативно виробничих асоціацій, тобто надання повного права кожному члену суспільства брати участь у вигодах, які він приносить
	П.Ж. Прудон	Згідно концепції «помилки в рахунках» визначав, що прибуток складається з двох елементів: прибутку власників засобів та продукту кооперованої (колективної) праці. Останній перевищує суму індивідуальних зусиль працівників
	К. Маркс	Доводив історичну обумовленість існуючих форм розподілу доходів. Він виходив з того, що «капіталіст», який виробляє додаткову вартість, тобто привласнює неоплачену працю робітників, аж ніяк не є її остаточним власником. Він повинен потім поділитись нею з іншими капіталістами, які виконують інші функції в суспільному виробництві. Отже, додаткова вартість розподіляється на різні частини, які потрапляють в руки осіб різних категорій і набувають різних, самостійних одна щодо одної форм, як от: прибуток, торговий прибуток, земельна рента
	Е. Бернштейн	Вбачав справедливість розподілу прибутку в розвитку акціонерного капіталу, наголошуючи на тому, що поширення останнього значною мірою протидіє тенденції централізації
	Р. Гільфердінг	Зазначав про важливість фінансового капіталу у регулюванні суспільного виробництва в цілому та пропорцій розподілу прибутку зокрема
	О. Шпанн	Вбачав процес розподілу кінцевого фінансового результату в єдності інтересів робітників і власників в умовах корпоративного устрою
	К. Менгер	Теорія розподілу базувалася на твердженні «що праця є економічним благом не більше, ніж інші елементи виробництва. ... власники землі та капіталу живуть не за рахунок робітників, а за рахунок використання землі і капіталу, які для індивіда і суспільства мають цінність так само, як і праця»
	Е. Бем-Баверк	Визначав право власника капіталу на прибуток, який в подальшому повинен бути вкладений у виробництво, тобто реінвестований
	Л. Вальрас	Теорія розподілу прибутку побудована на твердженні, що прибуток – це винагорода одного фактору виробництва – капіталу

Продовження додатку 3.3

1	2	3
Друга половина XIX ст. – перша половина XX ст.	А. Маршалл	Вбачав основним фактором, що впливає на добробут суспільства є досягнення більш рівномірного розподілу доходів, навіть якщо це негативно вплине на нагромадження капіталу та приватну ініціативу
	Ф. Найт	Визначав право підприємця на прибуток, що пояснюється виконання останнім специфічних функцій підприємництва, пов'язаних із несенням ризику
	Дж. Б. Кларка	Зазначав, що розподіл ґрунтується на аналізі граничної продуктивності двох основних факторів виробництва: праці та капіталу. Згідно із законом розподілу, за умов, коли дія побічних факторів нейтралізована або урівноважена, граничний продукт кожного фактора визначає природний рівень доходів, оскільки на кожен фактор виробництва припадає та сума багатства, яку він створює
	Й. Шумпетер	Право власності на прибуток мають не тільки власники, але й підприємці. Дане твердження впливає з сутності прибутку та із твердження, що ані менеджери, ані акціонери не є істинними господарями підприємства, тобто результат діяльності підприємства залежить від наявності капіталу власниками якого є акціонери та від вмілих рішень менеджерів
	Дж. Гобсон	Робив розмежування між витратами, пов'язаними із забезпеченням існування будь-якого фактора виробництва, і його рентним елементом, і стверджував, що, у принципі, до землі, праці чи капіталу можна було б додати і додаткову вартість. Твердив, що прогресивне оподаткування, на практиці, не послабило б ніякого природного стимулу до здійснення виробництва
	М. Туган-Барановський	Розглядав розподіл прибутку між підприємством, суспільством та кредиторами підприємства. Вчений вказує на неприпустимість включення величини прямих податків та процентів до складу витрат підприємства, дані категорії є часткою прибутку, що належить суспільству та кредиторам підприємства
Друга половина XX ст. – початок XXI ст.	М. Алле	Стверджував, що розподіл прибутку повинен забезпечити як достатнє стимулювання ефективності діяльності, так і відповідати критерію соціальної прийнятності
	С. Кузнець	Теорія розподілу базується на твердженні, що «розподіл національного доходу змінюється в бік зниження частки, яку отримує верхівка суспільства»
	Дж. Гелбрейт	В концепції революції в доходах розкриває суттєві зміни у відносинах розподілу, аналізує процеси вирівнювання доходів, зростання суспільного добробуту, формування чисельно переважаючого та заможного середнього класу
	П. Друкер	В концепції управлінської революції аналізує процес відокремлення функцій управління в структурі відносин власності, демократизації структури менеджменту. З розвитком акціонерних товариств, зменшується вплив власників на процес розподілу прибутку

Додаток 3.4

Систематизація поглядів вчених щодо розподілу прибутку між економічними суб'єктами

Період часу	Вчені	Суб'єкти розподілу					
		власники	урядові організації	працівники	управлінський персонал	контрагенти	інші члени суспільства
1	2	3	4	5	6	7	8
V ст. до н.е. – V ст.	К. Вішнугупта	+	+	-	-	-	-
	Ксенофонт	+	+	-	-	-	-
	Арістотель	+	+	-	-	-	-
	Демокріт	+	+	-	-	-	-
	А. Блаженний	-	-	-	-	-	+
XI - XV ст.	Ібн Халдун	+	+	-	-	-	-
	Т. Аквінський	+	+	-	-	-	+
XVI-XVII ст.	В. Петті	+	-	+	-	-	-
	Р. Кантільон	+	-	-	-	-	-
	А. Монкретєн	+	-	-	-	-	-
XVIII – перша пол. XIX ст.	Ф. Кене	+	-	-	-	-	-
	А. Тюрго	+	-	-	-	-	-
	А. Сміт	+	-	-	-	-	-
	Д. Рікардо	+	-	-	-	-	-
	Дж. Мілль	+	-	+	-	-	-
	Д. Мак-Куллох	+	-	-	-	-	-
	Н. Сеніор	+	-	+	+	-	-
	Ж-Б. Сей	+	-	+	+	-	-
	Ф. Бастіа	+	-	-	-	-	-
	Ч. Кері	+	+	+	+	-	-
	К.А. Сен-Сімон	-	-	-	-	-	+
	Ф. Ліст	-	-	+	+	-	+
	Ш. Фур'є	+	-	+	+	-	-
Друга пол. XIX ст. – перша пол. XX ст.	Дж. С. Мілль	-	-	+	+	-	+
	П.Ж. Прудон	+	-	+	+	-	-
	К. Маркс	+	-	+	-	-	-
	Е. Бем-Баверк	+	-	-	-	-	-
	Л. Вальрас	+	-	-	-	-	-
	А. Маршалл	+	-	-	+	-	+
	Ф. Найт	+	-	-	-	-	-
	Дж. Б. Кларк	+	-	+	-	-	-
	Й. Шумпетер	+	-	-	+	-	-
	М. Туган-Барановський	+	-	-	-	+	+
	Е. Леоте	+	-	-	-	+	-

Продовження додатку 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8
Друга пол. XX ст. – початок XXI ст.	М. Алле	+	-	+	-	-	+
	Дж. Гелбрейт	-	-	+	-	-	+
	П. Друкер	+	-	+	+	-	-
	С. Кузнець	-	-	+	-	-	+
	М.О. Ажнюк	+	-	+	-	-	+
	М. Якубовський	+	-	-	+	-	-
	В.А. Євтушевський	+	-	+	-	-	-
	Я.Д. Крупка	+	-	+	-	-	-
	С.В. Мочерний	-	-	-	-	-	+
	М.І. Кутер	+	+	+	-	-	+
	М.Т. Білуха	-	-	+	-	-	-
	А. де Гейз	-	-	+	+	-	-
М.І. Калугін	-	-	+	+	-	-	
Разом		36	9	22	13	2	13

Регламентування вибору облікових факторів соціально-економічними партнерами



- визначення множини альтернативних методів оцінки об'єктів обліку
- вибір методів оцінки з множини можливих, прийняття рішення про ідентифікацію витрат і доходів
- можливий вплив на формування облікової політики
- відсутній вплив на облікову політику

Висновки до 3-го розділу

В процесі розгляду прибутку як найбільш варіативного обліково-аналітичного об'єкта зроблено наступні висновки:

1. В ході еволюції суспільного розвитку відбувається переосмислення значення окремих факторів виробництва, їх домінування в процесі формування фінансових результатів діяльності. За даних умов простежується зміна сутності прибутку, під яким розуміється результат, отриманий внаслідок використання знань та вмінь працівників, ефективної взаємодії між ними під дією інституційних змін, які вплинули на методіку формування фінансових результатів та розподілу прибутку через облікові фактори, що здійснило вплив на формування політики розподілу прибутку та оцінку ефективності діяльності. Це визначило необхідність виділення нових характеристик бухгалтерського обліку формування фінансових результатів, розширення кола соціально-економічних партнерів та зміни акцентів на задоволенні їх інтересів в процесі розподілу прибутку.

2. Діяльність підприємства базується на взаємозв'язку «людина-людина», який проявляється через основних соціально-економічних партнерів: власників факторів виробництва (власники, управлінський персонал, працівники, держава, контрагенти, суспільство), які в контексті теорії агентських відносин виступають принципалами, та управлінським персоналом (агенти). В основі даного взаємозв'язку лежить конфлікт інтересів між ними, що першочергово проявляється в процесі розподілу прибутку та потребує узгодження шляхом налагодження конструктивного діалогу через укладання суспільного договору. Таке узгодження може бути здійснене через участь принципалів в процесі формування фінансових результатів з урахуванням внесків кожного з них. Це дозволило визначити напрями розподілу прибутку та передбачити їх в процесі обліково-інформаційного забезпечення.

3. В умовах інституційних змін та з огляду зміни облікової сутності категорії «прибуток» виділено облікові фактори впливу на формування фінансових результатів та напрями розподілу прибутку акціонерних товариств (капіталізація або здійснення виплат). Фактори за критерієм ідентифікації розподілено на дві групи (об'єктивні – фактори, ідентифікація яких залежить від рішень управлінського персоналу для дотримання принципів обачності, відповідності та нарахування доходів і витрат – відображення в обліку витрат та доходів майбутніх періодів, створення резерву сумнівних боргів та забезпечень наступних витрат та платежів, визнання витрат та доходів як результату оцінки фактів-подій; суб'єктивні – вибір методу оцінки запасів при вибутті, методу нарахування амортизації). Даний розподіл сприятиме максимальному наближенню облікової й економічної сутностей прибутку, обґрунтуванню управлінських рішень щодо його розподілу, що призведе до нівелювання

негативних явищ, пов'язаних із втратою платоспроможності та незадоволенням інтересів соціально-економічних партнерів.

4. Від результатів роботи суб'єктів господарювання залежить задоволення інформаційних та матеріальних інтересів соціально-економічних партнерів, які за своїм змістом – суперечні. Виходячи з цього, ідентифіковано інтереси соціально-економічних партнерів на етапах: розробки та затвердження облікової політики, формування фінансових результатів та розподілу прибутку, складання та оприлюднення фінансової звітності. Виявлено розбіжності в інтересах соціально-економічних партнерів та запропоновано їх узгодження шляхом колегіальної розробки облікової політики, формування системи додаткових аналітичних рахунків та розширеного інформування.

5. Система бухгалтерського обліку є основним джерелом надання інформації для прийняття управлінських рішень. Враховуючи інформаційні потреби соціально-економічних партнерів, запропоновано формувати додаткові розділи в Примітках до річної фінансової звітності, які б містили показники щодо інформації про розподіл та використання прибутку (прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків, прибуток для розвитку виробництва, прибуток для соціального розвитку, прибуток для виплати дивідендів), що відповідатиме принципу повного висвітлення (бухгалтерський облік) та принципу розкриття інформації з усіх суттєвих питань (корпоративне управління) при складанні та затвердженні фінансової звітності.

6. В умовах інтеграції національної економіки до міжнародного економічного простору постає проблема вибору показника оцінки ефективності функціонування підприємства (прибутку чи приросту вартості підприємства) який б відповідав запитам груп зацікавлених осіб. В ході дослідження здійснено систематизацію моделей оцінки ефективності діяльності підприємства, в умовах використання вартісно-орієнтованого підходу до управління, та доведено неспроможність прибутку виступати основним мірилом ефективності господарювання на основі встановлення рівня його варіативності та парадоксальності. При цьому вартість підприємства є інтегрованим показником, що відображає грошове вираження цінності підприємства (як сукупності матеріальної та нематеріальної складових) для суб'єкта оцінки. Дуалістична природа вартості пояснюється її формуванням за рахунок двох складових: матеріальної, яка, в свою чергу, складається із фізичного і фінансового капіталів, та нематеріальної – сукупність зовнішнього, соціального, людського та організаційного капіталів. Це дозволило визначити місце даних складових вартості в структурі облікових об'єктів (прямий зв'язок) та вплив на їх формування нефінансових показників діяльності (опосередкований зв'язок), їх пріоритетність для певної групи заінтересованих осіб, що виступило основою зміни підходу до обчислення її приросту та розширення панелі показників звітності задля підвищення якості інформаційного забезпечення користувачів облікової інформації.

Наукове видання

Ірина Вікторівна ЖИГЛЕЙ
Василь Іванович КУЗЬ
Олена Адамівна ЛАГОВСЬКА
Оксана Вікторівна ОЛІЙНИК

**РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В КОНТЕКСТІ УЗГОДЖЕННЯ
АНТАГОНІСТИЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ГРУП
ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ ОСІБ**

МОНОГРАФІЯ

Редактор: *Яворська І.Т.*
Верстка: *Яворський О.С.*

Підписано до друку 8.06.2012 р. Папір офсетний.
Формат 60×84 1/16. Гарнітура Times New Roman.
Ум. др. арк. 14,41. Тираж 300 прим. Вид. № 12-5. Зам. № 117
Видавець: ПВКФ «Технодрук»
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №1841 від 10.06.2004 р.
58000, м. Чернівці, вул. І. Франка, 20, оф.18, тел. 55-05-85
Виготівник: Яворський С.Н.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ЧЦ № 18 від 17.03.2009 р.
58000, м. Чернівці, вул. І. Франка, 20, оф. 18, тел. 099 73 22 544