



**ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ  
ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ  
THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL  
AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES**

**Випуск 1  
2016**

Міжнародний збірник наукових праць  
International collection of scientific papers

**Засновник:** ГО «Науковий клуб «СОФУС»

**Державна реєстрація:** серія КВ № 21662-1562Р від 18.08.2015 р.

**Періодичність виходу:** до 4 разів на рік

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

**Розміщення в міжнародних наукометричних базах, репозитаріях та пошукових системах:** Advanced Science Index (ASI), AcademicKeys.com, Academia.edu, Beluga – Catalogue of Hamburg Libraries, Cosmos Impact Factor, Directory of abstract indexing for journals (DAIJ), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Directory of Research Journals Indexing (DRJI), Journals Impact Factor (JIF) (Current Journals IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF -2,5), International Scientific Indexing (ISI), Issuu, MIAR (0,3), Polish Scholarly Bibliography (PSB), ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

**Головний редактор:**

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

**Виконавчий редактор (відповідальний секретар):**

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

**Заступник головного редактора:**

**Жук В.М.** – д.е.н., професор (Україна)

**Випусковий редактор:**

**Сава А.П.** – д.ф., с.н.с. (Україна)

**Редакційна колегія:**

**Альбрехт Д.** – професор з обліку (США)

**Алшарарі Н.** – д.н., професор з обліку (ОАЕ)

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

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

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

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

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

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

**Мазур Н.А.** – д.е.н., професор (Україна)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Хусейн Х.** – д.н., професор з обліку (Великобританія)

**Шарма Б.** – д.н., професор з менеджменту (Індія)

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

**Видавець:** ФОП Тарасенко Р.М., Україна, 47708, Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с. Довжанка, вул.Шевченка 55. Тел. +38 (066) 271-19-11

**Надруковано:** СМП «ТАЙП», Україна, 46000, м. Тернопіль, вул. Чернівецька, 44б. Тел. +38 (0352) 527500

Рекомендовано до друку Радою засновників  
(протокол № 1 від 27.01.2016 р.)

Підписано до друку 29.01.2016 р. Формат 60x90/16.

Умовн. друк. арк. 8,70. Папір офсетний. Друк офсетний.  
Тираж 100. Замовлення № 1/2016.

**Адреса редакції:** ГО «Науковий клуб «СОФУС», Україна, 46027, м. Тернопіль, а/с 553.

Тел. +38 (098) 787-81-47. E-mail: clubsophus@gmail.com; clubsophus@mail.ru. Web: www.sophus.at.ua

© ГО «Науковий клуб «СОФУС», 2016



**ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ  
ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ  
THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL  
AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES**

**Issue 1  
2016**

Міжнародний збірник наукових праць  
International collection of scientific papers

**Founder:** Scientific club «SOPHUS»

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

**Periodicity:** up to 4 times a year

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

**Placement in the international scientometric databases, repositories and search engines:** Advanced Science Index (ASI), AcademicKeys.com, Academia.edu, Beluga – Catalogue of Hamburg Libraries, Cosmos Impact Factor, Directory of abstract indexing for journals (DAIJ), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Directory of Research Journals Indexing (DRJI), Journals Impact Factor (JIF) (Current Journals IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF -2,5), International Scientific Indexing (ISI), Issuu, MIAR (0,3), Polish Scholarly Bibliography (PSB), ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

**Editor in Chief:**

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

**Executive Editor (Responsible Secretary):**

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

**Assosiate Editor:**

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

**Managing Editor:**

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

**Editorial board:**

**David Albrecht** – Professor of Accounting (USA)

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

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

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

**Boyan Dyurankev** – PhD, Professor (Bulgaria)

**Zenovii-Mykhailo Zadorozhnyi** – Dr.sc.(Econ.), Professor of Accounting (Ukraine)

**Volodymyr Ivanyshyn** – Dr. sc. (Econ), Professor (Ukraine)

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

**Natalia Mazur** – Dr.sc.(Econ.), Professor (Ukraine)

**Gökhan Özer** – Dr.sc.(Econ.), Professor (Turkey)

**Dmitriy Pankov** – Dr.sc.(Econ.), Professor of Accounting (Belarus)

**Dmitriy Parmakli** – Dr.sc.(Econ.), Professor (Moldova)

**Olexandr Petruk** – Dr.sc.(Economics), Professor of Accounting (Ukraine)

**Petro Putsenteilo** – Dr.sc.(Economics), As. Professor (Ukraine)

**Myhajlo Pushkar** – Dr.sc.(Econ.), Professor of Accounting (Ukraine)

**Paulo Cesar Chagas Rodrigues** – Dr.sc., Professor (Brazil)

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

**Irina Sadovska** – PhD, Professor of Accounting (Ukraine)

**Zaneta Simanaviciene** – Dr.sc.(Econ.) Professor (Lithuania)

**Petro Khomyn** – Dr.sc.(Econ.) Professor of Accounting (Ukraine)

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

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

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

**Publisher:** Employed Tarasenko R.M., Ukraine, 47708, Ternopil region, Ternopil district, Dovzhanka, Shevchenko St., 55. Tel. +38 (066) 271-19-11

**Printed:** Tajp, joint small enterprise, Ukraine, 46000, Ternopil, Chernivetska St., 44b. Tel. +38 (0352) 527500

Recommended for publication by Founder Council  
(protocol # 1, from 01.27.2016)

Signed for printing 01.29.2016.Format 60x90/16.  
Cond. print. sheets. 8,70. Offset paper. Printing offset.  
Copies 100. Order № 01/2016.

**Editorial Office:** Scientific club «SOPHUS», Ukraine, 46027, Ternopil, box 553.

Tel. +38 (098) 787-81-47. E-mail: clubsophus@gmail.com; clubsophus@mail.ru. Web: www.sophus.at.ua

© Scientific club «SOPHUS», 2016

## З М І С Т

---

### Теорії бухгалтерського обліку

<b>Бруханський Руслан.</b> СТРАТЕГІЧНА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ВИМОГИ, КОРИСТУВАЧІ, СУБ'ЄКТИ ГЕНЕРУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ	5
<b>Khomyn Petro.</b> DIFFERENCE BETWEEN FUNCTION AND PROCEDURE IN ACCOUNTING	15
<b>Проблеми облікового забезпечення функціонування організацій та інституційні засади впровадження МСФЗ</b>	
<b>Pankov Dmitri, Kuhto Julia.</b> ECONOMIC ACCOUNTING MODEL OF VALUE ADDED	22
<b>Годнюк Ірина.</b> НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	31
<b>Панова Татьяна, Иоффе Лев.</b> БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ	40
<b>Бухгалтерська терміносистема та регуляторна діяльність в сфері обліку, контролю та аудиту</b>	
<b>Малахов Валерій, Оніщенко Ірина.</b> УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	48
<b>Інформаційні системи обліку, економічного аналізу і аудиту</b>	
<b>Воляк Леся.</b> ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ІННОВАЦІЙ НА СІЛЬСЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	57
<b>Контроль та економічний аналіз</b>	
<b>Зорина Ірина.</b> ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛИ ПРИ ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ ПРЕДПРИЯТИЙ	64
<b>Ермолович Лидия.</b> РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ	74
<b>Налецкая Татьяна.</b> СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ	82
<b>Щербатюк Василий, Евдокимович Владимир.</b> ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ	89
<b>Міждисциплінарні дослідження</b>	
<b>Івченко Лариса.</b> ДИВЕРСИФІКАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ЧИННИК ЇХ ЕКОНОМІЧНОГО ЗРОСТАННЯ	99
<b>Edwin Mirfazli, Leire San Jose.</b> CSR DISCLOSURE IN REAL ESTATE AND PROPERTY SECTOR'S COMPANIES LISTED AT INDONESIAN STOCK EXCHANGE (IDX)	108
<b>Відомості про авторів</b>	117

# CONTENT

---

## Theory of accounting

- Brukhanskyi Ruslan.** STRATEGIC ACCOUNTING-ANALYTICAL SYSTEM OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: REQUIREMENTS, USERS, SUBJECTS OF INFORMATION GENERATION 5
- Khomyn Petro.** DIFFERENCE BETWEEN FUNCTION AND PROCEDURE IN ACCOUNTING 15

### Problems of an organization and the functioning of institutional foundations of IFRS implementation

- Pankov Dmitri, Kuhto Julia.** ECONOMIC ACCOUNTING MODEL OF VALUE ADDED 22
- Godnuk Iryna.** METHOD AND LEGISLATIVE REGULATION OF CONSOLIDATION FINANCIAL STATEMENTS 31
- Panova Tatyana, Ioffe lev.** ACCOUNTING INNOVATION ACTIVITIES: PROBLEMS AND SOLUTIONS 40

### Accounting terminological and regulatory activities in the field of accounting, control and audit

- Malakhov Valery, Onishchenko Irina.** IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FIXED ASSETS AT THE ENTERPRISE 48

### Information systems of accounting, economic analysis and audit

- Voliak Lesia.** ACCOUNTING REFLEXION OF ECO-INNOVATIVE PROCESS AT AGRICULTURAL ENTERPRISES 57

### Control and economic analysis

- Zorina Irina.** FORMATION OF INDICATORS PROFITS IN EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF COMPANIES 64
- Ermolovich Lydia.** DEVELOPMENT OF ANALYSIS OF FINANCIAL CONDITION OF INDUSTRIAL ORGANIZATIONS IN THE CONDITIONS OF GLOBALIZATION 74
- Naleckaya Tatsiana.** CURRENT STATE AND DEVELOPMENT OF ANALYSIS OF THE BUSINESS ACTIVITY INDUSTRIAL ORGANIZATIONS OF BELARUS 82
- Shcherbatyuk Vasil, Evdokimovich Vladimir.** QUESTIONS OF DEVELOPMENT OF DOCUMENTARY CONTROL 89

### Interdisciplinary research

- Ivchenko Larysa.** DIVERSIFICATION OF ENTERPRISE ACTIVITY AS THE MAIN STIMULUS OF ITS ECONOMICAL GROWTH 99
- Edwin Mirfazli, Leire San Jose.** CSR DISCLOSURE IN REAL ESTATE AND PROPERTY SECTOR'S COMPANIES LISTED AT INDONESIAN STOCK EXCHANGE (IDX) 108

- Information about the authors** 117

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ



THEORY  
OF ACCOUNTING

УДК 657:631

JEL Classification M410

**Бруханський Руслан**

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

E-mail: r.brukhanskyi@gmail.com

## СТРАТЕГІЧНА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ВИМОГИ, КОРИСТУВАЧІ, СУБ'ЄКТИ ГЕНЕРУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ

**Brukhanskyi Ruslan**

Dr. of Economics, Head of the department of accounting and economic and legal support of Agrarian and Industrial business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine

E-mail: r.brukhanskyi@gmail.com

## STRATEGIC ACCOUNTING-ANALYTICAL SYSTEM OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: REQUIREMENTS, USERS, SUBJECTS OF INFORMATION GENERATION

### **Анотація**

**Актуальність.** Консолідація результатів новітніх науково-практичних досліджень у сфері обліку й аналізу констатує доцільність побудови взаємоузгодженої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту аграрних підприємств, оскільки лише за умов її теоретичного обґрунтування і практичної реалізації можливо досягти загального позитивного ефекту управління стратегічними ініціативами.

**Мета.** Обґрунтування і розробка загальної моделі побудови стратегічної обліково-аналітичної системи аграрного підприємства, що використовує в якості інформаційної основи систему стратегічного обліку.

**Методи.** Адекватно поставленій меті застосовано діалектичний метод пізнання та системний підхід до трактування концептуальних основ і можливостей поєднання обліку, аналізу й стратегічного менеджменту; монографічний метод для моніторингу позицій науковців щодо розробки стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

**Результати.** Обґрунтовано комплекс вимог до побудови стратегічної аналітичної системи аграрного підприємства. Виділено чотири можливі квадранти обліково-інформаційного середовища

системи стратегічного менеджменту. Запропоновано загальну модель побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, що використовує в якості інформаційної основи стратегічний облік. Застосування запропонованої моделі передбачає значну економію витрат шляхом формування механізму оптимальної взаємодії стратегічного фінансового і стратегічного управлінського обліку.

**Перспективи.** Використання запропонованої моделі найбільш доцільним є для великих агропромислових підприємств – аграрних корпорацій та холдингів, оскільки побудова стратегічної обліково-аналітичної системи передбачає необхідність впровадження системи стратегічного обліку, що потребує значних фінансових витрат та необхідність використання можливостей ERP та BPM-систем, які дозволяють впроваджувати сучасні облікові інжинірингові інструменти та орієнтовані на обліково-аналітичну підтримку стратегічного менеджменту.

**Ключові слова:** стратегічна обліково-аналітична система, стратегічний аналіз, стратегічний менеджмент, стратегічний облік, інформаційне забезпечення.

### Abstract

**Introduction.** Consolidation of the latest results of scientific and practical research in the field of accounting and analysis states expediency of building of mutually coordinated system of accounting and analytical support of strategic management of agricultural enterprises, since only under the conditions of its theoretical justification and practical implementation it is possible to achieve general positive effect of strategic initiatives management.

**Purpose.** Justification and development of general model of building the strategic accounting and analytical system of agricultural enterprise, using the strategic accounting system as the informative base.

**Methods.** In order to achieve an adequate aim a dialectical method of cognition and system approach was applied to the interpretation of the conceptual bases and opportunities of combination of accounting, analysis and strategic management; monographic method to monitor the positions of scientists concerning development of strategic accounting and analytical system of the enterprise; abstract-logical method for theoretical generalizations and conclusions formulation.

**Results.** The complex of requirements to building of strategic and analytical system of agricultural enterprises was confirmed. Four possible quadrants of accounting and information environment of strategic management system was defined. General model of building of strategic and analytical system of the enterprise, using strategic accounting as the information base, was proposed. Use of the proposed model provides significant costs savings by formation of mechanism of optimal interaction of strategic financial and strategic management accounting.

**Discussion.** Using the proposed model is the most appropriate for large agricultural and industrial enterprises – agricultural corporations and holdings, since building of strategic accounting and analytical system provides necessity of implementation of strategic accounting system, which requires significant financial costs and the need to use possibilities of ERP and BPM-systems, which allow to implement modern accounting engineering tools and are focused on accounting and analytical support of strategic management.

**Keywords:** strategic accounting and analytical system, strategic analysis, strategic management, strategic accounting, information support.

### Аннотация

**Актуальность.** Консолидация результатов новейших научно-практических исследований в области учета и анализа констатирует целесообразность построения взаимосогласованной системы учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента аграрных предприятий, поскольку только в условиях ее теоретического обоснования и практической реализации можно достичь общего положительного эффекта управления стратегическими инициативами.

**Цель.** Обоснование и разработка общей модели построения стратегической учетно-аналитической системы аграрного предприятия, использующего в качестве информационной основы систему стратегического учета.

**Методы.** Адекватно поставленной цели применен диалектический метод познания и

системный подход к трактовке концептуальных основ и возможностей сочетания учета, анализа и стратегического менеджмента; монографический метод для мониторинга позиций ученых по разработке стратегической учетно-аналитической системы предприятия; абстрактно-логический метод для теоретических обобщений и формулирование выводов.

**Результаты.** Обоснован комплекс требований к построению стратегической аналитической системы аграрного предприятия. Выделены четыре возможных квадранта учетно-информационной среды системы стратегического менеджмента. Предложена общая модель построения стратегической аналитической системы предприятия, использующего в качестве информационной основы стратегический учет. Применение предложенной модели предполагает значительную экономию затрат путем формирования механизма оптимального взаимодействия стратегического финансового и стратегического управленческого учета.

**Перспективы.** Использование предложенной модели наиболее целесообразно для крупных агропромышленных предприятий – аграрных корпораций и холдингов, поскольку построение стратегической учетно-аналитической системы предусматривает необходимость внедрения системы стратегического учета, что требует значительных финансовых затрат и необходимость использования возможностей ERP и BPM-систем, которые позволяют внедрять современные учетные инжиниринговые инструменты и ориентированы на учетно-аналитическую поддержку стратегического менеджмента.

**Ключевые слова:** стратегическая учетно-аналитическая система, стратегический анализ, стратегический менеджмент, стратегический учет, информационное обеспечение.

**Актуальність.** Значна полівекторність підходів сучасних дослідників стосовно обґрунтування науково-теоретичних основ та методології обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління пояснюється достатньою новизною концепції стратегічного менеджменту і множинністю спектрів її практичної реалізації; недосконалістю практики інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту на підприємствах; неоднозначністю сприйняття концепції генерування підсистем стратегічного фінансового й стратегічного управлінського обліку як базового інформаційного джерела прийняття стратегічних управлінських рішень; відсутністю загальних правил побудови системи аналітичної підтримки стратегічних управлінських рішень; розумінням системи аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту в якості складової системи стратегічного управлінського обліку; відсутністю науково-теоретичного обґрунтування системних взаємозв'язків між обліковою та аналітичною підсистемами системи стратегічного менеджменту.

Науково-теоретичне збалансування окресленої ситуації вимагає розробки загальної моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління аграрних підприємств із застосуванням системного підходу, зокрема, побудови стратегічної інформаційної системи для сприяння підвищенню ефективності стратегічного менеджменту шляхом забезпечення кристалізації взаємозв'язків між поставленими стратегічними цілями і системою аналітичних показників; встановлення взаємозалежності між тактичними векторами бізнесу й обраною стратегією; моніторингу кількісних і якісних параметрів реалізації стратегії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Більшість пропозицій науковців щодо формування критеріїв і вимог до побудови стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства, не є комплексними, а стосуються лише окремих аспектів її функціонування. При цьому І.М. Богатая, Л.О. Іващенко, Д.Л. Савенков, Н.В. Козлюк

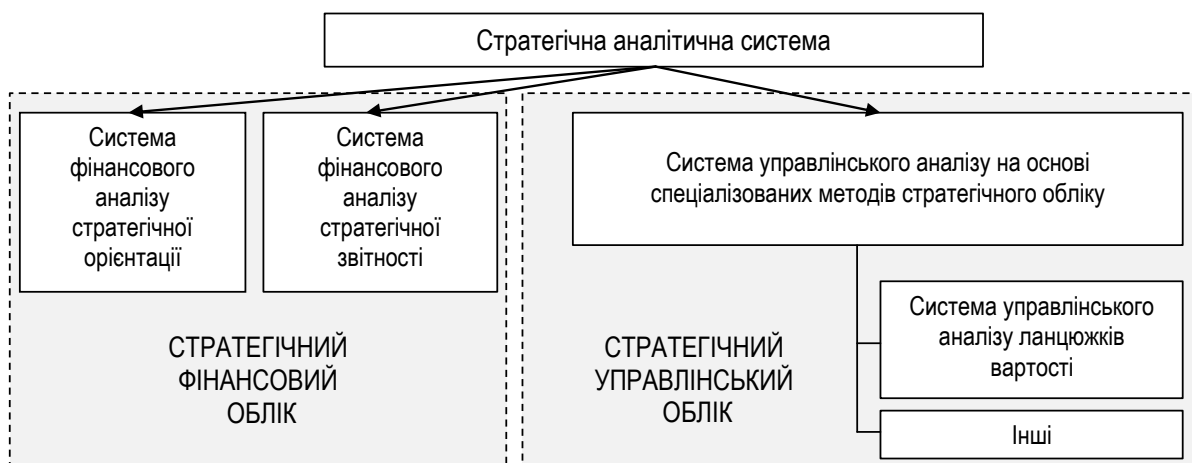
основною проблемою побудови обліково-аналітичної системи підприємства визнають необхідність формування інформації за різними рівнями деталізації. Інші вчені (М.Б. Чиркова, С.І. Хорошков, І.В. Фецович) обґрунтовують неможливість надання обліково-аналітичною системою інформації стратегічного змісту.

**Мета.** Метою статті є обґрунтування і розробка загальної моделі побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, що використовує в якості інформаційної основи систему стратегічного обліку.

**Методи.** Застосовано діалектичний метод пізнання і системний підхід до трактування концептуальних основ і можливостей поєднання обліку, аналізу й стратегічного менеджменту; монографічний метод для моніторингу позицій науковців щодо розробки стратегічної обліково-аналітичної системи; абстрактно-логічний метод для узагальнень і формулювання висновків.

**Результати.** Для формування дієвої стратегії розвитку аграрного підприємства, сфокусованої на ефективний розподіл та використання наявних ресурсів і завоювання стійкого становища на конкурентному ринку, доцільним є перехід від реакційної форми управління (прийняття рішень як реакції на проблеми) до управління на основі аналітичних розрахунків і прогнозів. Це зумовлює необхідність розробки та практичного використання системи аналітичних показників про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, комплексна побудова яких можлива лише за умови впровадження в діяльність аграрних підприємств стратегічної обліково-аналітичної системи.

Більшість вітчизняних і зарубіжних науковців акцентують важливу роль побудови взаємоузгодженої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки лише в такому випадку можна досягти загального позитивного ефекту управління стратегічними ініціативами. Тому, враховуючи обґрунтований підхід до виділення підсистем стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку, пропонуємо наступну модель побудови стратегічної аналітичної системи агропідприємств (рис. 1).



**Рис. 1. Складові стратегічної аналітичної системи у взаємозв'язку із підсистемами стратегічного обліку \***

\* Розробка автора



Визначальною особливістю стратегічної аналітичної системи, як елемента корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, є використання в якості інформаційної бази системи стратегічного обліку. Запропонована система (рис. 1) передбачає одержання інформації про стан внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, сформовану з двох основних облікових джерел (стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку).

У табл. 1 виділено чотири можливі квадранти облікового інформаційного середовища системи стратегічного менеджменту, що є предметом вивчення системи його аналітичного забезпечення.

Таблиця 1

**Структура облікового інформаційного середовища стратегічного менеджменту  
(гіпотетичні квадранти) \***

Предмет вивчення системи аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту	Облікові інформаційні джерела	
	Стратегічний фінансовий облік	Стратегічний управлінський облік
Внутрішнє середовище підприємства	Інформація в розрізі стратегічних бізнес-одиниць, стратегічних видів діяльності, за підрозділами підприємства, видами продукції, замовленнями, елементами витрат	Інформація про внутрішні фактори, що впливають на реалізацію стратегії підприємства (особливості бізнес-процесів підприємства, внутрішніх факторів створення конкурентних переваг)
Зовнішнє середовище підприємства	Інформація в розрізі стратегічних бізнес-зон, інформація про чисті активи та чисті пасиви підприємства з похідного гіпотетичного стратегічного балансу	Інформація про зовнішні фактори, що впливають на реалізацію стратегії підприємства (економічні, політичні, екологічні, технологічні) та стратегічну позицію на ринку, диференціацію його продуктів, існуючі ланцюжки вартості

\* Розробка автора

Інтегруючи інформацію про внутрішнє середовище з традиційної облікової системи з інформацією стратегічного фінансового та управлінського обліку про зовнішнє і внутрішнє середовище, відбувається формування обліково-аналітичного інтегрованого інформаційного середовища для прийняття стратегічних управлінських рішень. На основі проведення аналізу облікової інформації стратегічного характеру з'являється можливість моделювати існуючі взаємозв'язки і прогнозувати результати певних комбінацій впливу факторів внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці з меншими витратами, що позитивно впливає на процес організації стратегічного менеджменту.

До побудови аналітичної системи підприємства висувається значна кількість вимог. Одна із основних вимог, що навіть реалізована в концептуальній основі фінансової звітності SFAC 8 (2010 р.), що є базовим документом для конвергенції облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS [9, с. 24], передбачає, що одержані в результаті використання інформації вигоди повинні бути більшими від понесених на її одержання витрат. Відповідно, інформація, що генерується стратегічною аналітичною системою, повинна забезпечувати одержання вигод у результаті прийняття стратегічних рішень. У

випадку невиконання даної вимоги, можна говорити про недоцільність розробки і впровадження стратегічної аналітичної системи підприємства.

Ще одним критерієм, що на сьогодні висувається до більшості інформаційних систем, є адресність і релевантність інформації, яка надається кінцевим користувачам. Для забезпечення ефективності функціонування аналітичної системи мають бути чітко сформульовані змістовні та технологічні вимоги до представлення і обробки стратегічної інформації, що в кінцевому випадку мають бути покладені в основу її розробки. Адресність інформації передбачає орієнтацію при її формуванні на суб'єкта обробки цієї інформації ("приймача"), а релевантність – на змістовну адекватність сприйняття даної інформації її одержувачем. Адресність і релевантність стратегічної інформації забезпечують формування показників, що повністю задовольнятимуть специфічні інформаційні запити зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Як відмічає проф. І.М. Богатая та Л.О. Івашиненко, однією із проблем побудови обліково-аналітичної системи підприємства є необхідність формування інформації за різними рівнями деталізації та зрізами представлення, що дозволить проводити стратегічний аналіз в розрізі різних сегментів [2, с. 15]. Відповідно, важливе значення має можливість ведення стратегічного обліку та здійснення аналізу в розрізі стратегічних бізнес-одиниць, як найменшого рівня генерування вартості підприємства.

В свою чергу, виділення стратегічних бізнес-одиниць уможливорює проведення аналізу в розрізі їх стратегічних бізнес-зон, як частин зовнішнього середовища конкретної одиниці. Про це також наголошує Д.Л. Савенков, відмічаючи, що необхідно розробити показники, які будуть відображати зміни позиції підприємства по відношенню до її конкурентів, наприклад, за допомогою порівняльного аналізу на основі зовнішніх факторів. Одним із таких показників є відносна частка ринку [5, с. 35]. Тому ще однією вимогою, що висувається до побудови обліково-аналітичного комплексу в управлінні підприємством є надання інформації про зовнішнє середовище. На думку Н.В. Козлюк на основі проведення такого аналізу відбувається визначення і формування стратегічних рішень, які мають орієнтир на адаптацію стратегії до умов зміни зовнішнього макросередовища і підтримка її потенціалу для реалізації обраної стратегії [4, с. 33]. Аналіз інформації про зовнішнє середовище створює передумови для ефективного прогнозування стратегії, окреслення ризикового середовища, від якого залежить реалізація стратегічних ініціатив, та забезпечує своєчасне реагування на зміни середовища.

Виходячи із специфічних особливостей галузі, в якій функціонує підприємство, та від специфіки його діяльності залежить остаточний набір показників, які необхідні для забезпечення ефективного управління стратегією підприємства. Зокрема, набір факторів, які стосуються процесів генерування та руйнування вартості залежатиме від специфіки діяльності підприємства та його зовнішнього середовища. Саме тому дослідники М.Б. Чиркова, С.І. Хорошков та І.В. Фецович зазначають про неможливість надання обліково-аналітичною системою підприємства інформації стратегічного характеру щодо складових амортизаційних відрахувань у грошових потоках; складових амортизаційних потоків; розміру і поточної вартості накопичених амортизаційних відрахувань; ефективності використання накопичених амортизаційних сум [8, с. 30]. Тому

однією із вимог, якій повинна відповідати стратегічна аналітична система, є здатність надавати деталізовану інформацію про ключові фактори вартості підприємства у вигляді набору відповідних показників.

Проведений аналіз вимог, що висувуються до побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, дозволив встановити, що більшість з них напряму пов'язані із вимогами, що висувуються до побудови стратегічної системи обліку, що пояснюється функціональною залежністю стратегічної аналітичної системи від облікової. В той же час, окремі вимоги стосуються безпосередньо проведення аналітичних процедур та представлення показників кінцевим користувачам.

В цілому до основних вимог, яких слід дотримуватись при побудові стратегічної аналітичної системи підприємства можна віднести: 1) економічна доцільність; 2) адресність і релевантність; 3) відповідність стратегічним цілям підприємства; 4) можливість проведення аналізу в розрізі стратегічних сегментів (стратегічних бізнес-одиниць); 5) можливість проведення аналізу впливу факторів зовнішнього середовища; 6) можливість надання деталізованої стратегічної інформації про ключові фактори вартості підприємства.

Одним із основних недоліків, якого на нашу думку припускаються дослідники, що займаються питаннями розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, є наділення системи стратегічного обліку аналітичними функціями та приписування одержуваному в результаті його функціонування інформаційному продукту (стратегічній звітності) здатності повного забезпечення всіх інформаційних потреб для прийняття стратегічних управлінських рішень. В переважній більшості випадків для забезпечення зростаючих потреб користувачів стратегічної інформації стратегічна звітність має пройти аналітичну обробку, на основі якої повинен бути сформований набір релевантних показників, необхідних для оцінки результатів минулих подій та операцій, теперішнього стану і свого стратегічного потенціалу, а також для здійснення стратегічного вибору.

Подібної позиції також дотримується А.О. Фатенок-Ткачук, на думку якої сам стратегічний облік лише відображає факти і тому робити відповідні висновки з поданої інформації без аналізу – дуже складний і трудомісткий процес, крім того, для підприємства це може мати негативні наслідки. Стратегічний облік дає необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу, створює умови для застосування стратегічного контролю [6, с. 244]. Таким чином, одержана на виході стратегічна облікова інформація виступає певним орієнтиром для моніторингу та коригування існуючої стратегії, однак з іншого боку, є достатньо “сирими” та необробленими стратегічними даними, які повинні бути більш детально проаналізовані.

Готовність облікової стратегічної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень визначають її користувачі, які в умовах глобалізації економіки, що характеризується посиленням конкурентної боротьби, генерують нові завдання системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту: розширення предмету бухгалтерського обліку; введення нових об'єктів обліку; уточнення його основних принципів; підвищення гнучкості та релевантності облікової системи.

На сьогодні серед дослідників відсутня загальна і єдина позиція стосовно того, хто є

основним користувачем інформації стратегічного обліку у вигляді стратегічної звітності, а також стратегічних аналітичних показників (табл. 2).

Таблиця 2

**Підходи дослідників до виділення користувачів і мети використання стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників \***

Автор	Користувачі стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників	Мета використання стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників
Ш.І. Алібеков, А.Х. Ібрагімова [1, с. 124]	Вище керівництво підприємства	Врахування ризику діяльності підприємства на перспективу
О.М. Євстаф'єва [3, с. 1]	Керівники і менеджери	Управління вартістю капіталу на основі використання стратегічного обліку в режимі реального часу
Д.Л. Савенков [5, с. 33]	Контролери, стратегічні менеджери	Здійснення фінансових прогнозів
А.О. Фатенок-Ткачук [6, с. 243]	Керівництво підприємства на вищому і нижчих рівнях управління	Для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, для реалізації стратегії
О. Харламова [7, с. 15]	Інвестори, менеджмент	Підвищення ефективності діяльності та фінансової стабільності в майбутньому періоді, аналіз альтернативних рішень

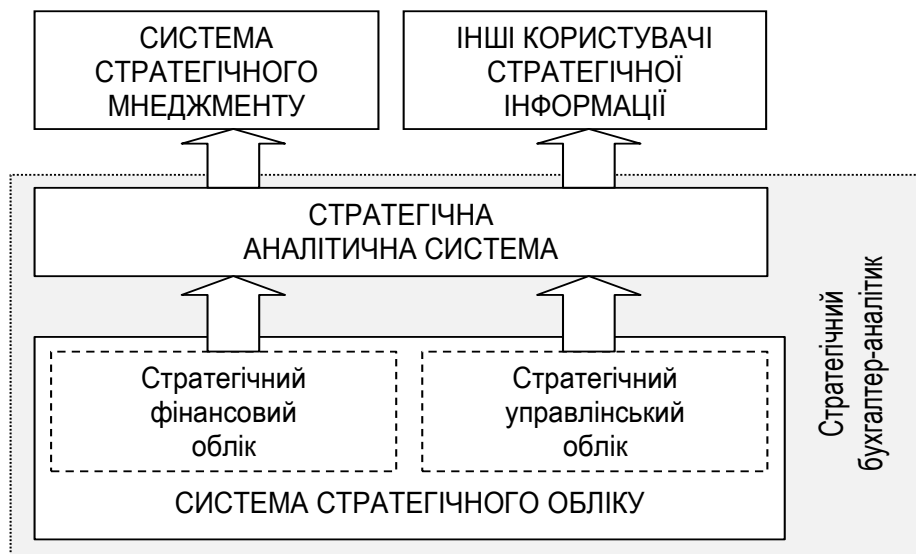
\* Систематизовано автором

Виходячи з проведеного аналізу існуючих підходів (табл. 2), можна констатувати, що стратегічна облікова інформація та стратегічні аналітичні показники можуть використовуватись як внутрішніми користувачами (власниками, менеджерами різних рівнів) в процесі побудови, реалізації та коригування обраної стратегії, так і зовнішніми користувачами (інвесторами, позичальниками, профспілками тощо), для прийняття інвестиційних або позикових рішень.

Іншим важливим питанням, яке стосується організаційних аспектів побудови системи обліково-аналітичної підтримки у аграрних підприємствах є визначення суб'єктів ведення стратегічного обліку та здійснення економічного аналізу, орієнтованого на забезпечення стратегічного менеджменту.

На нашу думку, можливі наступні варіанти організації стратегічного обліку на підприємствах: 1) наділення функціями стратегічного обліку бухгалтерів підприємств; 2) створення нової бухгалтерської посади для ведення стратегічного обліку; 3) залучення фахівців зі сторони для ведення стратегічного обліку (аудиторів, представників консалтингових фірм, фінансових аналітиків тощо). Кожен із виділених варіантів має свої переваги і недоліки практичного впровадження в умовах застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій та різний ступінь економічної доцільності й інформаційної безпеки.

**Висновки і перспективи.** Виходячи із вищенаведених пропозицій загальна модель побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, що використовує в якості інформаційної основи систему стратегічного обліку, матиме наступний вигляд (рис. 2).



**Рис. 2. Організаційна модель стратегічної аналітичної системи підприємства з використанням інформаційної бази стратегічного обліку \***

\* Розробка автора

Застосування запропонованої моделі побудови стратегічної аналітичної системи підприємства (рис. 2) передбачає значну економію витрат шляхом формування механізму оптимальної взаємодії стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку.

Використання запропонованої моделі найбільш доцільним є для великих агропромислових підприємств – аграрних корпорацій та холдингів, оскільки побудова стратегічної аналітичної системи передбачає необхідність впровадження системи стратегічного обліку, що потребує значних фінансових витрат та необхідність використання можливостей ERP та BPM-систем, які дозволяють впроваджувати сучасні облікові інжинірингові інструменти та орієнтовані на обліково-аналітичну підтримку стратегічного менеджменту. Наприклад, в програмній платформі “Oracle Enterprise Performance Management” реалізовані можливості обліково-фінансового моделювання, що є одним із інструментів стратегічного управління компанією, який дозволяє формувати різні види і формати звітності та значну кількість стратегічних аналітичних показників. Зокрема, аналітичний додаток “Oracle Business Intelligence Applications” містить 300 аналітичних панелей керівника, 500 управлінських звітів, 300 вимірів (аналітичних класифікаторів), 5200 ключових показників діяльності, що відкриває широкі можливості для побудови стратегічної аналітичної системи підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Алибеков Ш.И. Стратегический учет в системе управления нефтегазодобывающим предприятием / Ш.И. Алибеков, А.Х. Ибрагимова // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 124-125.
2. Богатая И.Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И.Н. Богатая, Л.О. Ивашиненко // Учет и статистика. – 2008. – № 2 (12). – С. 13-19.
3. Евстафьева Е.М. Методика формирования стратегического балансового отчета, ориентированного на показатели стоимости капитала / Е.М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 1-7.
4. Козлюк Н.В. Теория и методология формирования управленческих и налоговых элементов

учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий / Козлюк Наталья Васильевна. Дис... на соиск. уч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика”. – Орел, 2013. – 328 с.

5. Савенков Д.Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д.Л. Савенков // Управленческий учет. – 2008. – № 6. – С. 29-35.

6. Фатенок-Ткачук А.О. Стратегічний облік у системі управління підприємством / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 241-245

7. Харламова Е. Векторы развития бухгалтерского учета / Е. Харламова // ВСЁ про МСФО. – 2014. – Выпуск 1. – С. 14-15.

8. Чиркова, М.Б. Стратегический учет амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях: Монография / М.Б. Чиркова, С.И. Хорошков, И.В. Фецович. – Мичуринск-наукоград РФ: Изд-во Мичуринского госагроуниверситета, 2009. – 121 с.

9. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2). – FASB of the FAF, 2010. – 32 p.

### References

1. Alybekov, Sh.Y. (2012). Strategycheskyj uchet v systeme upravlenyja neftegazodobyvajushhym predprijatyem [Strategic account management system in the oil and gas industry]. *Buhgalterskyj uchet*, 7, 124-125.

2. Bogataja, Y.N. (2008). Strategycheskyj uchet kak perspektivnoe napravlenye razvytyja buhgalterskogo ucheta [Strategic account as a perspective direction of development of accounting]. *Uchet y statystyka*, 2 (12), 13-19.

3. Evstafeva, E.M. (2011). Metodyka formirovaniya strategycheskogo balansovogo otcheta, oryentirovannogo na pokazately stoymosti kapytala [Methods of forming a strategic balance sheet, based on indicators of the cost of capital]. *Audyt y finansovyj analiz*, 3, 1-7.

4. Kozljuk, N.V. (2013). Teoryja y metodologija formirovaniya upravlencheskyh y nalogovyh elementov uchetno-analytycheskogo kompleksa sel'skohozjajstvennyh predprijatyj [Theory and methodology of formation of administrative and fiscal elements of accounting and analytical complex of agricultural enterprises]. (Unpublished doctoral dissertation). Moscow - Orel.

5. Savenkov, D.L. (2008). Sistema upravlencheskogo ucheta v strategycheskom upravlenyy [Managerial accounting system in the strategic management]. *Upravlencheskyj uchet*, 6, 29-35.

6. Fatenok-Tkachuk, A.O. (2012). Strategichnyj oblik u systemi upravlinnja pidprijemstvom [Strategic account in the enterprise management system]. *Menedzhment ta pidprijemnyctvo v Ukraini: etapy stanovlennja i problemy rozvytku*, 721, 241-245.

7. Harlamova, E. (2014). Vektory razvytyja buhgalterskogo ucheta [Vectors of Accounting]. *VSE pro MSFO*, issue 1, 14-15.

8. Chyrkova, M.B., Horoshkov, S.Y., & Feckovyh Y.V. (2009). *Strategycheskyj uchet amortyzacyi osnovnyh sredstv v sel'skohozjajstvennyh organizacyjah* [Strategic account of depreciation of fixed assets in the agricultural organizations]. Mychurynsk–naukograd RF: Mychurynskiy State Agricultural University.

9. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2). – FASB of the FAF, 2010. – 32 p.



**УДК 657.1.014**  
**JEL Classification M 410**

**Khomyn Petro**

Dr. of Economics, Professor of Accounting and Auditing, Ternopil National Technical University named after Ivan Pul'uj, Ternopil, Ukraine

**E-mail:** p.khomyn@gmail.com

## **DIFFERENCE BETWEEN FUNCTION AND PROCEDURE IN ACCOUNTING**

### **Abstract**

**Introduction.** *The importance of the article is under the aspect of its relevance due to the lack of modern accounting theory, which lacks not only the interpretation of the essence of its procedures, but any mention of their practical application, which often leads to the substitution of concepts, when the function is interpreted as a procedure, and vice versa. Moreover, the determining of the entity's accounting policies as a set of principles, methods and procedures used for compiling and presenting financial statements, except for the fact that they is too general.*

**Purpose.** *The object of the study was the understanding of the essence of deductive interpretations of accounting functions and implemented accounting procedures in the processing of the primary documentation, its group and display the data in the accounting registers. As a result, the author formulated understanding of the differences of functions and accounting procedures.*

**Methods.** *The monographic, causal (causal relationship) methods are employed in this article.*

**Results.** *In particular, it is pointed out that an error in the separation of these concepts derived from the presence of a rather fragile barrier between the first and the second. As an example can serve the function kolatsii that the modern textbooks reduced to the level of simple mutual control activities financially responsible persons, the establishment of the identity of the calculation of agents and contractors, and so on. N. In fact this is one of the main accounting functions, which is a component of its control, that too, in recent years, ignored the mistaken belief that it is he is alien, as in modern conditions control is carried out by internal and external auditors At the same time, there are procedures for comparison, reconciliation, data harmonization of analytical and synthetic accounting arising from its control function, because otherwise they lose their meaning.*

**Discussion.** *The study provides allocation kolatsii like one of the main functions of accounting, consistent with the approach of the classics of his theory, and suggested improvement of its application using accounting procedures that are recommended to carry out with the help of computer processing of the results that stand out from the general population, because a continuous process for their test is too expensive, and the most important is unbearable because of the sharp increase in the number of transactions, particularly in large enterprises. So often it leads to significant costs, since the associated routine and monotony through a focus on small monitors violations not detect significant losses. However, the studied problem is too complex and multifaced that it can be resolved in a separate article. And with its practical and theoretical significance it requires urgent investigations that might be promising.*

**Keywords:** *accounting procedures, control, function, methodology, technique.*

**Introduction.** This issue is currently of great interest due to general formulation of legal documents dealing with content of accounting policy as a set of as set of principles, methods and procedures used for preparation and presentation of financial accounting. In addition, the accounting functions are ignored. As a result, it leads to the confusion of definition, the same phenomena is determined by different scientists in their own ways: as method, as procedure, as technique. So this issue is currently of great interest, because such publications are quite

common, and they are produced, even by honored scientists.

**Analysis of recent researches and publications.** The work of an outstanding scientist of Y. Sokolov, who devoted two paragraphs of his fundamental book to the context of accounting procedure, is considered to be the fundamental publication [10, p. 47-64]. As far as "kolatsiyi"<sup>1</sup> is concerned, the study is limited by common definitions such as 'mutual control of activity of financially responsible persons', 'identifying the adequacy of information flow that actually exists in the economy', 'establishing the adequacy of payments between agents<sup>2</sup> and the owner and between owners and their correspondents', 'determining the identity between logical and specially introduced comparable control number' [9, p.124, 439].

Notwithstanding the fact that it is based on the essential understanding of the term in the accounting as action to 'comparison, collation, harmonization of data analytical and synthetic accounting' [Here ist., p. 43, 124], it looks like a typical accounting procedure<sup>3</sup>, it interprets both as 'joining method ... which in the end of XIX century was called by the US competition 'and'as accounting principle' [9, p. 40, 216].

**Purpose.** The purpose of the article is an attempt to clarify the understanding "kolatsiyi" as procedure of ensuring the accuracy of accounting data, which is specified by objectives to formulate various actions necessary to achieve it.

**Methods.** Methods of structural and logical analysis and monographic were used in the paper. The object of the research is to highlight the accounting procedures.

**Results.** Unfortunately, current scientific publications, even methodically manual of accounting theory, the problem of its procedures is not covered, beyond the fact that they are not only scientific but also practical items, like kolatsiya<sup>4</sup>. For example, the famous scientist Alexander Gulyaev wrote in the early twentieth century: 'An integral part of accounting should be special signs of correctness, which would be a direct consequence of the fundamental principle on which the system is based' [2, p.15] that is actually provided through "kolatsiyi", that eminent scientist John. Rossi (1845-1921) – "He, in the words of J. Sokolov, --"Created a real philosophy of accounting', which is considered to be the second most important function of accounting [9, p. 122-124] since with the help of it data of analytical and synthetic accounting can be collated.

However, instead of specifying its nature, we have too common definitions such as 'mutual control of financially responsible persons', 'identifying the adequacy of information flow that actually occurs in the economy', 'establishing the adequacy of payments between agents<sup>5</sup> and the owner and between owners and their correspondents', 'establishing identity between logical and comparable numbers specifically introduced control data' etc. [9, p. 124, 439].

Moreover, accounting approach to coverage such definitions as "principles", "methods", "procedure" is mostly eclectic both in the essential understanding of the definition as a typical accounting procedures, and in the methodological regulations. For example, it is noted in the P (S) 7 "Fixed Assets": "... Depreciation is calculated with the help of the following methods

<sup>1</sup> Literally means straining, filtration.

<sup>2</sup> That is, Payroll (cashier, storekeeper, and so on. Al.). Customers and creditors at that time were considered the terminology correspondents [9, p. 97]

<sup>3</sup> The procedure - the procedure for conventional, performance or design something; number of any action [1, p. 381].

<sup>4</sup> Literally means straining, filtration.

<sup>5</sup> That is, Payroll (cashier, storekeeper, and so on. Al.). Customers and creditors at that time were considered the terminology correspondents [9, p. 97].



..." [8, p. 26]. And the direct and manufacturing etc. – from the point of view of other scientists - methods.

Actually to these categories belong such procedures as actions connected with fixed assets in relation to compliance with the principle of prudence - to prevent overstating their valuation carried out by the latter as part of the method of accounting. After all, the explanatory dictionary of the Ukrainian language the word principle means basic starting position of any theory. So in the Ukrainian accounting version there are 10 accounting principles legislatively defined [3, p. 4], and duplicated in the General requirements for financial statements is set of rules that should be followed while guiding the measurement, evaluation and registering of business operations and reflecting of the results in the financial statements [7, pp. III, p. 6].

When we deal with the techniques or set of techniques it is better to use the definition of the method or manner. A procedure is a sequence of actions caused by the application of the method for certain principle. But, it has been mentioned that in the regulations we have this eclectic presentation in combination with tautology. For example, in determining the principle of prudent - " application in accounting *methods* that should prevent lowering *estimates* of commitments and costs and *overstated* assets and revenues of the company " [3, p. 4; 7, pp. III, p. 6], because it is considered to be the element of accounting method, and some scientists note it as its functions.

Accordingly, I suppose that it is reasonable to use the term method of systematic allocation of the cost of fixed assets over their useful life, which is carried out according to procedures: 1) liner; 2) reduction of the residual value etc.

In general, the accounting procedure in its, so called, synthesized form, is the same for any form of accounting, because the character and the order of information, which reflects the facts of economic life, given due to specified structure that includes three elements: 1) Registration order that includes chronological or systematic or both chronological and systematic recording. 2) differentiated predicates, that is accounting characteristic. This differentiation (decompositions), as well as the integration is possible under one or more conditions; 3) kolatsii<sup>6</sup> (the establishing of identity between logically correlated and key specially brought in. The first two elements define the order of saving the information and the third provides its accuracy. Simultaneously with the process of saving the information it is transformed into accounting items. Recycling needs the transformation of sets of data into regulated informative set" [9, p. 568-569].

So it is reasonable to analyze the of "kolatsiyi" as 'the law of balance in the account', which should not be confused with accustomed to us balance generalization in General ledger or 'balance sheets law' , using the definition of Alexander Gulyaev [2, p. 16]. It is partly caused by, let's say, genre, because detailed analysis of kolatsiyi of accounting requires a special presentation in the form of digital teaching examples, which is impossible in the article, but only in the textbooks.

We would like to note that definition of the law in this case is rather conventional, but we have retained it to emphasize the importance of this procedure, because it is currently used in the national accounting method. This is so called "the abshlyuz" – the way, introduced by German accountants for checking accounts, which Alexander Gulyaev defined as 'the first

<sup>6</sup>Literally means straining, but here taken in the sense of checking accounts by joining the counter.

sign of the correctness of invoices, based on the principles of duality and is equality of results of summing construction accounts that is balance. The second feature of the correctness is balance in each account in its summation ' [2, p. 16].

Moreover, this method of "kolatsiyi" was known much more earlier. For example, J. Sokolov referring to Khabarova M. (1902) emphasized that "the theory and practice of accounting approach also know the approach, when ending balance recorded a strong (greater), and the weaker side of the account. In this case, records in his debits and credits are equivalent. This method is called *abschluss*<sup>7</sup>. So called approach starts from the ideas of the Italian accountant A. Casanova (1558), who argued that account is not a part of the balance ... but instead of it balance acts as a balance of a General ledger accounts. In English-speaking countries, not only *abshlyuzu* is used, but even instead of the term "saldo" the term "balance" is used, and the actual balance sheet is called "Balance sheet ", that is an attempt to translate literally called meaningless phrase book content.

In Russia, the author of "Schetovodstvo" Popov from Krasnoyarsk (1894) named this approach (the need *abshlyuzu*) the theory of "balance in the account." The record in this case involves the equation "balance + income = consumption + new balance." The opposite approach is conservative, in his point of view, was called "balance billing" and was based on the scheme "balance + receipts - consumption = new balance" [9, p. 259; 10, pp. 82-83]. The differences accepted Ukrainian and foreign "kolatsiyi" technique of accounts for the " second feature correctness' or " balance in each account 'look like (fig. 1).

Irregular Accounting		Systematic Accounting	
7	6	7	6
4	-	4	5
11	6	11	(balance)
(balance)	-	-	11
5			-

**Fig. 1. Law of the balance in the account**

Source:[2, c.16].

As a result, we can repeat after Alexander Gulyaev: "So, we see that our accounting system has not only basic principles but also features of correctness, which enable to verify the accuracy of these records, without making capital verification ' [2, p.16]. It's a pity that for Ukrainian technique records of business transactions on accounts even in terms of its computerization is ignored such signs correctness, preferring to exercise more labor-consuming 'capital verification' ', despite the fact that the method of automatic control by *kolatsiyi* accounts for the " second feature of correctness' was known due to Ukrainian

<sup>7</sup> Abschluss (with it.). Just take the meaning of "closing", ie the output and not closing accounts, given the different essential features of these accounting procedures, after the closure of his account balance does not appear any more in the account, or even more in accounting; circuit there is only taking control validation and output balances items in the accounts, v. BC. "Zero balance". Next month primary surplus, which was recorded at the "lower (weaker)" side as the final account for the previous month, indicates the required side: active - left charged; passively - matter of the loan.

This way hold to Poland, as emphasized - "for balance - with closing accounts" [11, p. 59].

accountants and translation of the book Musa H. and R. Hanshmann in 1992. Later this method was described by Lviv authors E. Mnich, V. Shvets, I. Yaremko, highlighting the development of accounting in Galicia as an example of the works of Austrian scientists Kraybiha I. and R. Raysha [5; 6].

If we consider the whole procedure, as for accounting, it is the transformation of sets of data in an ordered set of information" [9, p. 569]. And this transformation of sets of data in an orderly information set is probably the most important, at least under the aspect of cost accounting systems, because the ignoring of labor-consuming undertaken with the procedures as confirming the current practice, transforms accounting in the conglomerate of the last, and its system transforms into a cumbersome mechanism produces a lot of unclaimed data nevertheless it doesn't give managers accurate and timely information that vividly depicted the founder of Standard costs G. Emerson, noting: " Accountant believes deeply that his accounting system perfectly meets all the laws of nature ... and begins with an inspiration to impose their accounting requirements throughout the operational system. But ... do not understand that people of living things relate to all this chicanery office with a maximum of contempt "[9, 409-410].

"Kolatsiya" in Ukrainian practice is very unproductive and is carried out without the use of check digits. Although well-known abroad tests for kolatsiyi by auditors of payment orders referred to these amounts, listed buyers residues goods in warehouses, etc., developed by US-based law derived by F. Bedford, who proved that numbers where the first is number one are much more than those who start with other numbers.

So with the help of computer processing of accounting data it becomes possible to carry out more careful and selective kolatsiyi only those accounts that differ from the general population. While both Ukrainian auditors and auditors have to carry out routine checks the entire array of various data continuous way that negates the analytical function of accounting, because monotony involuntarily lulls the vigilance that J. Rossi attributed to major accounting functions [9, p. 124].

Of course, to rely on determined tests at kolatsiyi of accounting data would be a mistake. I suppose that scientists should balance between ensuring its principles and application of required procedures, not to prove the latter, as W. Lastovetsky said to agony [4, p. 74], even under the pretext of gaining information function of accounting. This the first step to clearly define the features of accounting and analytical procedures and through this prism to search tangents, which are equally suitable for conducting synthetic and analytical accounting, implying that the purpose of accounting generally provides accounting information of internal and external users, not only formation data for financial or even tax returns - as it arbitrarily interpreted by some authors, showing their own point of view at relevant article of the current Law of Ukraine 'On Accounting and Financial Reporting in Ukraine'.

**Discussion.** Accordingly, it is concluded that "kolatsiya" in the accounting should be given its deserved place, it has lost under the condition of false interpretation and negotiation of achievements of the world theory under the same pretext, like other categories, for example, capital, arguing that 'socialist economy in its range of accounts will have neither account results nor capital accounts" [9, p. 477].

Besides, its value should be emphasized, because except the establishing the identity

of data between synthetic and analytical accounting, under the present conditions, taking into consideration the complexity of interfarm connections due to sharp increase of their number against the policy period, the, and mixed ownership (public and private), control becomes the most important function of accounting. Kolatsiyu should be supplied by the method of determining identity between logical and specially introduced key figures and already mentioned tests on establishing the reliability of data based on the law derived by F. Bedford.

Due to the expansion of kolatsiyi value it will be possible real, not declarative differentiation between the financial accounting and interfarm. Besides, it will be possible to formulate general facts in the system of financial accounting, while analytical information will be formed within the farm concerning the means and objects of labor, settlements, costs, production costs, not in general the elements of "Material expenses", "Expenses for payment work", "Contributions to social activities", "Other operating expenses", enough to accounting as sources of data for external reporting.

Moreover, due to the fact that along with the generalization procedure described in terms of cost elements for sound management the operational decisions necessary for factual information about employment, inventories and fixed assets, the opening of a significant number of analytical accounts in the subsystem farm accounting, especially for synthetic account numbered 23 'Production' is of vital importance. The wider range of goods (works, services) is produced (performs) by the company the more accounts should be opened.

In addition, settlement accounts should be opened in the registers of analytical accounting by the type of activities. Since the data of analytical and synthetic accounting should be coordinated, it causes the necessity of procedures of generalization and kolatsiyi (docked) to ensure that in the whole enterprise the total cost of production is the same, regardless of the number for which analytical accounts are displayed.

It is emphasized in the article that efficient determination of deviations from standards, and for each item of expenditure and the production of specific types (names) of goods (works, services) must be organized in the subsystem farm account. As a result, significance of kolatsiyi becomes even more important.

However, the article is not limited by this topic, so further research is supposed to be a perspective study.

#### References

1. Busel, V. T. (Ed.) (2007). *Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy* [Great Dictionary of the modern Ukrainian language]. Irpin: VTF Perun.
2. Huljaev, A. Y. (1905). *Kurs fabrychno-zavodskoho schetovodstva* [The course of factory bookkeeping]. Moscow.
3. Zakon Ukrainy Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini vid 16.07.99 r. # 996 – KhIV.
4. Lastovetskyi, V. O. (2005). *Haluzevyi bukhhalterskyi oblik: problemy teorii i praktyky* [Industry Accounting: theory and practice problems]. Chernivtsi: Prut.
5. Mnykh, Ye.V., Shvets, V. Ye., Yaremko, I.Y. (2000). *Rozvytok obliku v Halychyni* [The development of accounting in Galicia]. Lviv, Kameniar.
6. Mus H., Khanshmann, R. (1999). *Bukhhalterskyi uchët* [Accounting]. K.: KNEU.
7. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 „Zahalni vymohy do finansovoi

zvitnosti". Zatverdzheno nakazom MFU vid 07. 02. 13 r. # 73.

8. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 Osnovni zasoby / Zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 r. # 92.

9. Sokolov, Ya. V. (1996). Bukhhalterskyi uchët: ot ystokov do nashykh dnei [Accounting: from the beginnings to the present day]. M.: Audyt YuNYTY.

10. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teoryi bukhhalterskoho uchëta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow : Fynansy y statystyka.

11. *Podstawy rachunkowości. Praca zbiorowa pod redakcją Kazimierza Sawickiego (2005)*. Wydanie V zmienione. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.



ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ  
ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИ  
ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ



PROBLEMS OF AN ORGANIZATION  
AND THE FUNCTIONING  
OF INSTITUTIONAL FOUNDATIONS  
OF IFRS IMPLEMENTATION

УДК 657.1

JEL Classification M410

**Pankov Dmitri**

Dr. hab. (Econ), Professor, Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus

E-mail: Dapankov@mail.ru

**Kuhto Julia**

PhD (Econ), School of Accounting, Department of accounting, analysis and audit in sectors of the national economy, Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus

E-mail: Yuliya\_kuhto@mail.ru

## ECONOMIC ACCOUNTING MODEL OF VALUE ADDED

### Abstract

**Introduction.** From the point of view of the new institutional theory, the company is a broader concept than economic entity earns income for owners: it is viewed as a social and economic institution whose primary purpose is to contribute to the well-being of society. Institutional theory displays accounting for its social interpretation, explains the reasons for the expansion of the financial statements interested users list and consider the impact of the organization on the basis of the value added, the concept of which is inherently related to the theory of capital.

**Purpose** is development of methods of economic accounting records, reporting and accounting analysis of value added (as well as other indicators of economic output — intermediate consumption, consumption of fixed capital disposable income of organization) in conjugation with stages of capital transformation, in context of real-cash collateral, as well as from the perspective of a differentiated approach to "filling" economic turnover indicators for the purpose of management at the micro and macro level.

**Methods.** General scientific method of knowledge, analysis, synthesis, induction, deduction, scientific abstraction, logic synthesis, simulation, comparing, reasoning by analogy, a systematic approach. In our research, we decompose a new object of accounting (value added) to the stages of movement of capital. Our proposed method of accounting and financial reporting can track the formation and movement of value added along the entire chain of transformation of capital in the context of its cash collateral. We have developed the system of organization efficiency indicators based on value added.

**Results and discussion.** The development of accounting techniques of economic accounting records, reporting and accounting analysis of value added (as well as other indicators of economic output — intermediate consumption, consumption of fixed capital disposable income of organization) in conjugation with stages of capital transformation, in context of real-cash collateral, as well as from the perspective of a differentiated approach to "filling" economic turnover indicators for the purpose of management at the micro and macro level, which significantly expands the information base of financial management and enables us to establish convergence in the management of financial flows in various economic management levels.

**Key words:** *capital, indicators of economic turnover, value added, organization's disposable income, monetary backing, accounting, accounting analysis.*

**Introduction.** In recent years there has been an increased interest in the usage of such an *indicator of economic turnover* as **value added** in analysis practice of organizations. From our point of view, such trend seems to be quite relevant, as this indicator simultaneously meets two requirements: 1) it adequately reflects financial results of a business as a process of tangible and human capital interaction, and therefore harmonizes interests of the business process participants, who directly create value added and have direct financial stake in business (owners and employees – business agents) [1]; 2) it acts as a link in evaluating economic development rates of individual organizations and national economy on the whole, which allows to establish a direct system continuity in managing financial flows at micro- and macro-level. However, especially in the Republic of Belarus, there is an obvious lack of theoretical and methodological elaboration into aspects of accounting and analysis of value added. In our opinion, the major shortcoming of the approaches suggested in scientific publications is that value added is not subject to system accounting, but is calculated on the basis of accounting and statistical reports. The latter, from our point of view, is not acceptable at all, since it is not a secret that when compiling data of statistical reports organizations frequently disregard the accuracy requirement in favor of the speed of compilation. In addition, at present nobody is satisfied with generalized information in reports. Under swift advance in information technologies that allow swift transfer of business information at any distance, even monthly financial statements are not prompt enough; consequently there is a need for improving accounting techniques, reconsideration of particular elements of accounting procedures, ways to systematize and generalize accounting information as well as the methods of its analysis. Thereupon we suggest developing a model of economic accounting that includes “in-built” elements of analysis (e.g. analyzing monetary backing of assets, elements of owner’s equity, income, expense), that directly uses the data of entries (*accounting analysis*) [5]. The model concerned is based on objective laws of capital turnover, personification of financial interests of business participants, fundamental accounting equation (**Assets<sub>t</sub> = Owner’s Equity<sub>t</sub> + Liabilities<sub>t</sub> + Income $\Delta t$  – Expense $\Delta t$** ), and also the need of obligatory accounting and analysis of real monetary backing of major economic turnover indicators and financial results of organization’s activity.

**Analysis of recent researches and publications.** Fundamental contribution to the research into the value added nature was made by such outstanding representatives of classical political economy as A. Smith (“An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations”, 1776) [8], J.B. Say (“A Treatise on Political Economy; or the Production, Distribution, and Consumption of Wealth”, 1803), D. Ricardo (“Principles of Political Economy and Taxation”, 1817) [6], K. Marks (“Capital”, 1867-1910) [3], A. Marshall (“Principles of Economics”, 1890-1891), J.B. Clark (“The Distribution of Wealth: A Theory of Wages, Interest and Profits”, 1899) et al.

Among the scientific studies, touching upon the issue of calculation and analysis of value added, published over the recent decade in Russia the following works are worth mentioning: M.S. Abryutina (“From Accounting to National Economic Accounting System”, 2001; “Financial Analysis of Business Activity”, 2002; “Express-Analysis of Financial Statements”, 2003;

“Economic Analysis of Commodity Market and Trade Activity”, 2010; “Financial Analysis”, 2011); A.V. Grachev (“Analyzing and Managing Enterprise’s Financial Stability. From Bookkeeping to Economic Accounting”, 2002; “Enterprise’s Financial Stability: Analysis, Assessment and Management”, 2004; “Enterprise’s Financial Stability: Analysis, Assessment and Management in Market Economy”; “Enterprise’s Financial Stability: Criteria and Methods of Assessment in Market Economy”, 2008). A.V. Grachev in his research “Analysis and Managing Enterprise’s Financial Stability. From Bookkeeping to Economic Accounting” for the first time uses the concept of economic accounting [2]. However, the author treats economic accounting or accounting for economic potential as “analysis of financial and economic solvency”, moving its major objects, i.e. the indicators of economic turnover that should provide consistency of information at micro- and macro-level (including the added value) beyond the traditional accounting system and delegating the functions and goals of analysis to economic accounting based on accounting, tax and statistical reporting data. Such static discrete approach considerably reduces promptness and relevance of receiving data.

Fundamental contribution to the development of various aspects of accounting, analysis and taxation was made by such contemporary Russian scientists as L.V. Popova, I.A. Maslova, B.G. Maslov, E.L. Malkina, D.S. Tchaikovsky. Among their scientific studies the following should be distinguished: Maslova I.A. “Value Formation and Distribution in Accounting and Analysis System during Transition to IFRS”, 2005; Maslova I.A., Maslov B.G., Malkina E.L. “Accounting for Formation and Actualization of Product Value at Micro- and Meso-Level”, 2007; Popova L.V., Maslova I.A., Maslov B.G. “Formation of Value and Taxation Indicators in Accounting and Analysis System: Theory and Methodology”, 2008; Popova L.V., Maslova I.A., Maslov B.G. “Theory and Methodology of Value Formation in Accounting, Analysis and Taxation System in the Period of Harmonization and Adaptation to International Standards”, 2008; Popova L.V., Maslov B.G. “Theory and Methodology of Forming Accounting, Analysis and Taxation System under Globalization of Economic Processes and Transition to International Financial Reporting Standards”, 2008; Popova L.V., Maslov B.G. “Theory and Methodology of Interaction System of Forming Accounting, Analytical and Tax Indicators under Global Highly Integrated Economic System”, 2008; Popova L.V., Maslov B.G. “Accounting, Taxation and Financial Policy at Macro-, Meso- and Micro-Levels: Theory and Practice”, 2009; Tchaikovsky D.V. “Harmonizing Accounting, Analytical and Statistical Data”, 2008; Tchaikovsky D.V. “Formation of Value Added Taxation System under IFRS at Macro-Level”, 2009; Tchaikovsky D.V. “Theoretical Principles of Added Value Formation at Micro- and Macro-Levels”, 2010.

Giving credit to the above mentioned scientists for their contribution to the development of accounting and analysis of value added at all levels of economy management, it should be mentioned that a number of significant aspects stay beyond the area of their research, in particular:

- adequate reflection in accounting system of the whole chain of value added formation and distribution in the context of capital transformation (turnover) stages, its determinant, real monetary backing, as well as differentiated approach to the contents of this indicator from the point of view of management needs at micro- and macro-levels;
- accounting analysis of value added, relevant indicators of economic turnover, as well



as financial results of business operation from the point of view of personified approach to interests of its participants.

In our opinion the major shortcoming of the approaches suggested in most scientific publications is that added value is not subject to system accounting, but is calculated on the basis of accounting and statistical reporting data. The latter, from our point of view, is not desirable as it is not a secret that in forming statistical data often organizations neglect accuracy for the sake of quick compilation of relevant reports. Moreover, under conditions of fast development of information technologies that allow transferring business information immediately at any distance, even monthly financial statements are not timely enough, and consequently there is a need to improve accounting procedures, reconsider particular accounting techniques, ways of systematization and generalization of accounting information as well as its analysis techniques. Thereupon we suggest such a model of accounting for the non-financial sector that includes analysis elements, directly using the information of entries, i.e. the so called **accounting analysis**. This accounting pattern is based on objective laws of capital turnover, personification of financial interests of business agents and contractors, essential accounting dynamic equation, as well as the need for obligatory accounting and analysis of real monetary backing of major economic turnover indicators and financial results of organization's activity.

**Purpose** is development of methods of economic accounting records, reporting and accounting analysis of value added (as well as other indicators of economic output — intermediate consumption, consumption of fixed capital disposable income of organization) in conjugation with stages of capital transformation, in context of real-cash collateral, as well as from the perspective of a differentiated approach to "filling" economic turnover indicators for the purpose of management at the micro and macro level.

**Methods.** The essence and novelty of the techniques developed is the successive disclosure of the information about value added and other indicators of economic turnover (intermediate consumption, fixed capital consumption), as well as the financial results of economic activities within the organization's accounting-analytical system: a) together with the steps of capital transformation (e.g. identification of the non-produced value added (in the net cost of work in process), produced but unsold value added (in the net cost of finished units in stock), value added sold (in the income earned) and value added sold and backed by money (in the income earned in money); b) in terms of the real monetary backing of indicators; c) based on the differentiated approach to the contents of basic indicators of economic turnover required for managerial purposes at the micro and macro-levels.

The developed techniques are computerized in the "Accounting" application on the basis of "1C:Enterprise 8.2" platform.

The economic turnover indicators required for the above-mentioned methods are elements of capital (intermediate consumption, fixed capital consumption, value added), that characterize cost flows of economic turnover and provide the information links for managing them at micro and macro-levels.

**Intermediate consumption** is the cost of production inputs used up in the business process.

**Consumption of fixed capital** is a partial cost of means of production used up in the

business process.

**Value added** is the value newly produced by a business.

Let us specify the list of indicators of economic turnover for the purposes of economic accounting and accounting analysis at the micro-level.

*Intermediate consumption* includes material costs, non-material services (payment for communication and computer center services, for product quality control, research and development, payments to educational institutions involved in employee training and included in the product costs, payments to healthcare institutions for medical checkup, vaccination, etc., rental and utilities payments, payments for legal, marketing services, licensing, product certification, payments for fire prevention and security, copying, ticket booking, etc.); business travel expenses including cost of travelling and residence, payments for one-off jobs and to freelancers.

In contrast to the approach used in the national economic accounting (NEA), we suggest excluding payments for borrowed capital (loan interest) from intermediate consumption for managerial purposes at micro- and macro-levels because this capital takes an equal part in creating value added along with equity capital, which means that interest payments on loans should be included in the value added.

*Consumption of fixed capital* includes depreciation of fixed assets and intangible assets charged during the current fiscal year. The suggested method presumes that fixed capital indicator for financial management should be considered separately from the intermediate consumption or value added.

For the national bookkeeping purposes this research has developed a special method of reporting, which includes making special adjustments to the value added in accordance with the NEA requirements.

*Value added* as an object of economic accounting for managerial purposes has a double nature: firstly, its size embodied in current assets is the sum of expenses incurred (salaries and social payments in the cost of unfinished products and inventories), which is expected to turn into profits (when the finished products are sold); secondly, value added embodied in the funding source of assets constitutes the past time profits, that will partially turn into expenses (included in accounts payable connected with salaries).

At the production stage at every single instant one part of the created value added is embodied in the unfinished product, and another is embodied in the finished product. As the owners' profit is added to the newly created value only at the instant of selling, the value added at the production step includes only wage costs. Wage costs are integrally connected with social payments and health insurance payments the amount of which depends on the wages of an employee of particular category. Hence these payments should also be included into value added.

Thus, the suggested techniques require that the analytical accounting for income and expense accounts, finished products and costs should be arranged in such a way as to generate the information in conformity with the economic turnover indicators and their monetary backing. The same principle should be used for arranging the information on those accounts that contain separate objects continuously used in creating the elements of economic turnover indicators (inventory accounts, fixed assets, intangible assets, wage accounts, etc.)

**Results.** Let us list the mandatory criteria of clusterization for analytical accounting in the framework of the suggested method (in addition to the criteria to be observed to obtain relevant information for other management purposes, different from managing the major indicators of economic turnover): 1) according to economic turnover indicators (for the accounting units comprising value added, intermediate consumption and fixed capital consumption); 2) by individual items that give grounds for forming cost and expense components of economic turnover indicators (e.g. source documents for calculation of payments to contractors); 3) in terms of monetary backing; 4) by kinds of products (services).

Below the practical implementation of the given methods is described in brief.

Every item in the "Materials" stock-list in the accounting application has its unique code. Every analytical account for accounts like "Materials", "Primary production", "Finished goods", "Operating income and expenses", etc. is related to the corresponding stock item code in the "Materials" directory.

If another lot of materials is delivered, an accountant is to make an entry to capitalize its cost (presented in a simplified way): Debit 'Materials/backed by accounts payable' – Credit 'Payments to suppliers and contractors'.

On paying to the supplier an accountant fills in a special line for the 'Bank statement' in the application which displays the cash flow in the bank account. Every line of the statement contains a different subaccount in conformity with the purpose of payment. A subaccount should contain the information about the cash flow source documents: a receiving report, report of completion, business account, etc. While entering the corresponding line of the 'Bank statement' the application accesses the source document, showed in subaccount.

In case of full amount payment for the delivered materials indicated in the source document, the app matches the subaccount balances to the code corresponding to the code of stock-list item marked in this document in the following sequence: 1) "Operating income and expenses" (and other accounts of income and expenditure), 2) "Finished goods", 3) "Primary production" (and other cost accounts), 4) "Materials", i.e. in the sequence "expenses – costs – assets." Suppose that after the materials were received there were no changes in the corresponding stock-list directory line. Then alongside the entry reflecting the transfer of funds to the supplier, the following entry should be made to post under the cost of materials: Debit "Materials/Paid" – Credit "Materials/Backed by accounts payable".

If the changes in the directory occurred before the payment was made, an accountant should make a similar entry "Paid" and "Backed by accounts payable" in sub-accounts of the proper accounts in the sequence "expenses – costs – assets ."

If the payment for the delivered materials was not made in full amount, the app will determine the so-called "fraction of the cost" for each commodity item in a credit document, then distribute the amount of payment according to the items in proportion to the calculated share and finally perform the posting to subaccounts "Paid" and "Backed by accounts payable" of the appropriate accounts in the sequence "expenses – costs – assets."

Value added of sales (or the financial results of a business from the point of view of its agents) is revealed on the so-called screen sub-accounts "Value added of sales" and "Financial results of business" specially introduced for this purpose on "Operating income and expenses" account. In order to do it, the revenue (in terms of monetary backing level) is



Table 1

**The scheme of accounting data accumulation  
on the “Operating income and expense” account**

“Operating Income and Expense” Account						
DEBIT				CREDIT		
Cost of sales	Paid	Intermediate consumption in cost of sales	Product A	Sales proceeds	Received in cash	Product A
			Product B			Product B
		consumption of fixed capital in cost of sales	Product A		Backed by accounts receivable	Product A
			Product B			Product B
		Value added in cost of sales	Product A		0	
			Product B			
	Backed by accounts payable	Intermediate consumption in cost of sales backed by accounts payable	Product A			
			Product B			
		Consumption of fixed capital in cost of sales backed by accounts payable	Product A			
			Product B			
		Value added in cost of sales backed by accounts payable	Product A			
			Product B			
Management expenses	Paid	Intermediate consumption in management expenses paid				
		Consumption of fixed capital in management expenses paid				
		Value added in management expenses paid				
	Backed by accounts payable	Intermediate consumption in management expenses backed by accounts payable				
		Consumption of fixed capital in management expenses backed by accounts payable				
		Value added backed by accounts payable				
Sales expenses	Paid	Intermediate consumption in sales expenses paid				
		Consumption of fixed capital in Sales expenses paid				
		Value added in sales expenses backed by accounts payable				
	Backed by accounts payable	Intermediate consumption in sales expenses backed by accounts payable				
		Consumption of fixed capital in sales expenses paid				
		Value added in Sales expenses backed by accounts payable				
"Financial results of business"	Backed by cash			Value added of sales	Backed by cash	
	Backed by accounts receivable				Backed by accounts receivable	
Profit from current activities	Backed by cash			Loss from current activities		
	Backed by accounts receivable					

The source: Developed by the authors

The main research findings are the following:

1. The list of objects of bookkeeping records, financial reporting and accounting analysis has been expanded by including economic turnover indicators, in particular, a) the significance of value added is proved as an important object of accounting, financial reporting and accounting analysis, the disclosure of information about this object in microanalysis solving two problems simultaneously: firstly, it helps to reflect in an appropriate way the financial performance of a business from the point of view of its agents (owners and employees), and consequently to harmonize their interests; secondly, it helps to provide the continuity in financial flow management at the micro- and macro-level; b) the significance of disposable income is grounded as an important analytical indicator, reflection of which in financial reporting will provide the owners with the data about capital maintenance and the amount of increase in business economic potential (in terms of owners' equity).

2. Procedures for consecutive disclosure of the information about value added and other economic indicators in the framework of organization's accounting system: a) in accordance with capital transformation steps; b) in accordance with real monetary backing; c) based on the differentiated approach to the formation of basic economic indicators depending on the managerial needs at the micro- and macro-level, which allows, firstly, to form an absolutely new body of data for deeper analysis of the business system operation and hence helps to implement managerial functions more efficiently; secondly, provide coordination in the financial flow management at the micro- and macro-level.

**Discussion.** The investigation solves the urgent problems which have so far been beyond the scope of organization's accounting and analytical system (primarily because of the absence of a number of accounting objects), in particular, the problem of accounting for value added in contingency with capital movement steps and accounting analysis of its money collateral. The economic significance of the research findings involves the following: the techniques of economic accounting, financial reporting and accounting analysis for formation and distribution of value added and other economic turnover indicators (intermediate consumption, consumption of fixed capital, consumption of disposable income) developed by the authors provide for: a) additional relevant information support for managerial decision-making at the micro-level; b) system continuity with the indicators of the national bookkeeping which allows to calculate gross domestic product in a direct and accurate way.

The social significance of the research findings rests on creation of conditions for the formation of a transparent information base for insuring convergence in managing economic development of individual organizations and the national economy on the whole.

### References

1. Bulyga, R.P., & Kohno, P.A. Ekonomicheskaja strategija Rossii na osnove teorii pribavochnoj stoimosti [Economic Strategy of Russia on the Basis of the Theory of a Value Aadded]. *Problems of modern economy* [electronic resource] : <http://www.mecconomy.ru/art.php?nArtId=1789>.
2. Grachjov, A.V. Analiz i upravlenie finansovoj ustojchivost'ju predprijatija [Analyzing and Managing Enterprise's Financial Stability]. Moscow : Finpress, 208 [in Russian].
3. Marks, K. Kapital [Capital]. *Esperanto* [electronic resource]: <http://www.esperanto.mv.ru/Marksismo/Kapital1/index.html>.
4. Pankov, D.A., & Voskresenskaja, L.S. (2008) *Buhgalterskij analiz: teorija, metodologija, metodiki* [Accounting Analysis: Theory, Methodology, Techniques]. Minsk : Elajda, 120 [in Russian].

5. Pankov, D.A., & Kuhto, Ju.Ju. (2009). *Buhgalterskij analiz* [Accounting Analysis]. Minsk : Izd. A.N. Varaksin, 224 [in Russian].
6. Rikardo, D. (1955). *Nachala politicheskoy jekonomii i nalogovogo oblozhenija* [Principles of Political Economy and Taxation]. Moscow, 522 [in Russian].
7. Rishar, Zh. (1977). *Audit i analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti predpriyatija* [Audit and Analysis of an Enterprise Economic Activity]. Moscow : Juniti, 376 [in Russian].
8. Smit A. (1962). *Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Moscow : Izd-vo soc.-ekon. literatury, 655 [in Russian].



УДК 657.1  
JEL Classification M41

**Годнюк Ірина**

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський, Україна

**E-mail:** irak1977@rambler.ru

## НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Godnuk Iryna**

PhD (Econ), Associate Professor, Department of Accounting and Auditing, Podilian State Agrarian Engineering University, Kamyanets-Podilskyi, Ukraine

**E-mail:** irak1977@rambler.ru

## METHOD AND LEGISLATIVE REGULATION OF CONSOLIDATION FINANCIAL STATEMENTS

### **Анотація**

**Актуальність.** Складність економічних зв'язків, яка зростає і породжує потреби різних груп користувачів у достовірній, неупередженій інформації про фінансово-майновий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання, знаходять своє відображення у консолідованій фінансовій звітності. Водночас, виникає необхідність розробки методики консолідації фінансової звітності згідно вимог міжнародного та вітчизняного законодавства.

**Мета.** Метою даного дослідження є висвітлення питань щодо економічної сутності та нормативного регулювання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, пошук методик консолідації фінансової звітності та проблеми її складання згідно МСФЗ в Україні.

**Методи.** Використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема ретроспективного аналізу, групування, порівняння, наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу і синтезу тощо.

**Результати.** Автором вивчено стан вітчизняного та міжнародного законодавства з регулювання консолідованої фінансової звітності та перспективи впровадження МСФЗ.

Пропонується внести доповнення щодо методики складання консолідованої фінансової

звітності та обґрунтувати процес консолідації, використовуючи базу МСФЗ. А саме – застосувати методи поточної консолідації фінансової звітності, що дасть можливість користувачам більш поглиблено аналізувати фінансову звітність та приймати виважені рішення.

Досліджено основні вимоги щодо складання консолідованої фінансової звітності. Аналізуючи процес консолідації фінансової звітності визначено проблемні аспекти складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

**Перспективи.** Подальші наукові дослідження за цим напрямом потребують розробки методики консолідації звітності та впровадження автоматизованої системи, яка дозволить самостійно і з мінімальними витратами отримувати консолідовану фінансову звітність корпоративної групи

**Ключові слова:** консолідація, консолідована фінансова звітність, корпоративна група, материнська компанія, дочірня компанія.

### Abstract

**Introduction.** The complexity of economic relations, which grows and generates needs of different user groups in accurate, impartial information on financial and property status and the entity, are reflected in the consolidated financial statements. At the same time there is a need to develop methods of consolidating financial statements in accordance with international and domestic law.

**Purpose.** The purpose of this research is to highlight issues of economic substance and regulatory consolidated financial statements of companies, search techniques consolidation of the financial statements and the problems it is made in accordance with IFRS in Ukraine..

**Methods.** General scientific and special methods, including retrospective analysis, clustering, comparison of abstraction, induction and deduction, analysis and synthesis are used in the paper.

**Results.** The author studied the national and international legislation regulating the consolidated financial statements and prospects of implementation of IFRS.

It is proposed to make amendments to the methods of consolidated financial statements and justify the consolidation using IFRS basis. Namely – to apply the methods of the current consolidation of the financial statements, which will enable users to more thoroughly analyze the financial statements and make informed decisions.

The basic requirements for the preparation of consolidated financial statements are analyzed. The process of consolidation of financial statements identified the aspects of the consolidated financial statements in accordance with IFRS.

**Discussion.** Further research in this area needs to develop methods of consolidating reporting and implementation of the automated system, which will independently and cost-effectively get consolidated financial statements of the corporate group.

**Key words:** consolidation, the consolidated financial statements, corporate group, the parent company, a subsidiary.

### Аннотация

**Актуальность.** Сложность экономических связей, которая растет и порождает потребности различных групп пользователей в достоверной, беспристрастности информации о финансово-имущественном состоянии и результатах деятельности субъектов хозяйствования, находят свое отражение в консолидированной финансовой отчетности. В то же время возникает необходимость разработки методики консолидации финансовой отчетности в соответствии с требованиями международного и отечественного законодательства.

**Цель.** Целью данного исследования является освещение вопросов экономической сущности и нормативного регулирования консолидированной финансовой отчетности группы предприятий, поиск методик консолидации финансовой отчетности и проблемы ее составления по МСФО в Украине.

**Методы.** Используются общенаучные и специальные методы, в частности ретроспективного анализа, группировки, сравнения, научной абстракции, индукции и дедукции,



анализа и синтеза и тому подобное.

**Результаты.** Автором изучено состояние отечественного и международного законодательства по регулированию консолидированной финансовой отчетности и перспективы внедрения МСФО.

Предлагается внести дополнения в методике составления консолидированной финансовой отчетности и обосновать процесс консолидации, используя базу МСФО. А именно – применить методы текущей консолидации финансовой отчетности, что позволит пользователям более углубленно анализировать финансовую отчетность и принимать взвешенные решения.

Исследованы основные требования по составлению консолидированной финансовой отчетности. Анализируя процесс консолидации финансовой отчетности определены проблемные аспекты составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

**Перспективы.** Дальнейшие научные исследования по этому направлению потребуют разработки методики консолидации отчетности и внедрения автоматизированной системы, которая позволит самостоятельно и с минимальными затратами получать консолидированную финансовую отчетность корпоративной группы.

**Ключевые слова:** консолидация, консолидированная финансовая отчетность, корпоративная группа, материнская компания, дочерняя компания.

**Актуальність.** Виникнення і функціонування в Україні агропромислових корпоративних груп підприємств, як економічно відокремлених господарюючих суб'єктів – незаперечний факт, внаслідок чого виникає необхідність розробки принципів інформаційного забезпечення їх управління та облікового відображення відносин між ними.

Складність економічних зв'язків, яка зростає і породжує потреби різних груп користувачів у достовірній, неупередженій інформації про фінансово-майновий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання, знаходять своє відображення у консолідованій фінансовій звітності.

Якщо загальні принципи об'єднання підприємств та складання консолідованої звітності визначені як міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), так і національними (ПСБО), то окремих, галузевих методик консолідації звітності поки що не розроблено. Вищевикладене зумовлює актуальність теми дослідження, його мету та основні завдання дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню питань з консолідованого обліку та методики складання консолідованої фінансової звітності присвячено численні роботи вітчизняних і зарубіжних науковців: Бутинеця Ф.Ф., Голова С.Ф., Голубки Я.В., Герасименко О.С., Давидова Г.М., Коршикової Р.В., Костюченко В.М., Лучко М.Р., Палія В.Ф., Руденко Л. В., Соколова Я.В., Соловьева О.В., та ін.

Проте, в умовах теперішніх перспектив впровадження МСФЗ в Україні з питань об'єднання бізнесу вбачається за доцільне узагальнити та вдосконалити існуючі підходи щодо методики складання консолідованої фінансової звітності.

**Метою** даного дослідження є висвітлення питань щодо економічної сутності та нормативного регулювання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, пошук методик консолідації фінансової звітності та проблеми її складання згідно МСФЗ в Україні.

**Методи.** У статті використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема ретроспективного аналізу, групування, порівняння, наукової абстракції, індукції та

дедукції, аналізу і синтезу тощо.

**Результати.** Важливу роль в інформаційному забезпеченні інвесторів, акціонерів та інших зацікавлених користувачів щодо діяльності корпоративної групи відіграє інформація у консолідованій фінансовій звітності. Консолідована фінансова звітність не замінює фінансових звітів окремих компаній, але дає об'єктивне й цілісне уявлення про майновий і фінансовий стан групи загалом як єдиної економічної одиниці.

Відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. № 996-XIV підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність, тобто звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Достовірність та повнота консолідованої фінансової звітності є основою для залучення інвестицій.

З огляду на специфіку та складність процедур консолідації даних, ці процеси забезпечуються великим обсягом нормативно-правових документів. Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності в Україні здійснюється за міжнародними та національними стандартами (табл. 1). Розглядаючи стандарти консолідованої фінансової звітності на національному та міжнародному рівні, потрібно відмітити їх схожість за назвами та суттю. Разом з тим при здійсненні аналізу вимог стандартів щодо процесу консолідації фінансової звітності виявлено, що національні стандарти розглядають вужче коло питань, ніж міжнародні.

Таблиця 1

### Характеристика законодавства щодо регулювання консолідованої фінансової звітності

НСБО		МСБО	
НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Визначає поняття, основні форми консолідованої фінансової звітності.		
НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність"	Визначає порядок складання та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.	МСФЗ (IFRS) 10 "Консолідована фінансова звітність"	Встановлює принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, визначає критерії контролю
П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"	Визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності	МСФЗ (IFRS) 3 "Об'єднання бізнесу"	Визначає порядок відображення в обліку і звітності операцій щодо об'єднання бізнесу
ПСБО 13 "Фінансові інструменти"	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.	МСФЗ (IFRS) 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації", МСФЗ (IFRS) 9 "Фінансові інструменти", МСФЗ (IAS) 32 "Фінансові	Визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти, регулюють облік фінансових інвестицій

Продовження табл. 1

		інструменти: подання" і МСФЗ (IAS) 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".	
ПСБО 12 "Фінансові інвестиції"	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності	МСФЗ (IAS) 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства"	Регулює облік інвестицій зі спільним контролем і суттєвим впливом
		МСФЗ (IFRS) 11 "Спільна діяльність"	Визначає класифікацію та загальні принципи включення до фінансової звітності інвестора спільної діяльності
		МСФЗ (IAS) 27 " Консолідована та окрема фінансова звітність"	Визначає правила обліку інвестицій у дочірні компанії, асоційовані й спільні підприємства в окремій звітності інвестора
		МСФЗ (IFRS) 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах гос- подарювання"	Визначає правила розкриття інформації про всі види участі в інших компаніях
НСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про операції в іноземних валютах та показників статей фінансової звітності за межами України в грошовій одиниці України	МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів»	Застосовується для подання фінансової звітності суб'єкта господарювання в іноземній валюті

Джерело: [3,6,7]

Так, НП(С)БО 2 «Консолідована звітність» не повністю розкриває всі тонкощі процесу консолідації, не має окремого визначення терміну «консолідована звітність», не наводить процедури втрати контролю материнськими підприємствами над дочірніми, не містить питання обліку інвестицій. На відміну від НП(С)БО 2, МСФЗ 27 "Консолідована та окрема фінансова звітність" передбачено, не лише звітність групи підприємств, але й окрема фінансова звітність материнської компанії. Також потребує удосконалення облік фінансових інвестицій згідно міжнародних стандартів, що більш повно розкривають процес обліку за видами діяльності та розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання.

Методика складання консолідованої фінансової звітності подається як сукупність методів консолідації звітності. Залежно від наявності або відсутності взаємних операцій можна виділити такі етапи консолідації:

– первинна консолідація виникає у разі складання вперше консолідованої звітності раніше незалежних підприємств і пов'язана з придбанням інвестованого підприємства;

– подальша консолідація виникає у разі складання консолідованої звітності групи підприємств, яка утворена раніше і в якій вже здійснювались взаємні операції [1].

Первинній консолідації властиві методики за ознакою залежно від умов створення групи підприємств (методика консолідації фінансових звітів підприємств, об'єднаних шляхом придбання та методика консолідації фінансових звітів підприємств, об'єднаних шляхом злиття(поглинання)). Ці методи розрізняються процедурно і дуже впливають на сукупні фінансові результати, які знаходять своє відображення у консолідованій звітності. Нині, в національній системі обліку, при первинній консолідації в основу об'єднання бізнесу покладено лише метод придбання, що робить недійсним метод злиття.

Метод придбання передбачає об'єднання підприємств, у результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, взяття на себе зобов'язань або випуск акцій.

Наступній консолідації за міжнародними стандартами фінансової звітності залежно від виду та ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування притаманні такі методи:

- повна консолідація (Entity concept) полягає в тому, що група вважається єдиною економічною одиницею, при цьому консолідації підлягають всі чисті активи дочірніх підприємств, а частка меншості відображається в пасиві консолідованого балансу. Використовується для дочірніх підприємств, що утворилися в результаті придбання або злиття.

- пропорційна консолідація (Proportional consolidation) є методом формування консолідованої фінансової звітності для спільної діяльності. Її відмінність від повної консолідації полягає у тому, що консолідуються не контрольовані активи, а тільки ті, якими учасник сумісного проекту реально володіє. Зрозуміло, в цьому випадку частка меншості в консолідованій фінансовій звітності відсутня.

- метод пайової участі або метод участі в капіталі (Equity method) застосовується для обліку інвестицій в асоційовані компанії. При цьому асоційована компанія не є частиною групи, тому елімінування внутрішньогрупових операцій не застосовується, а частка групи в прибутку асоційованої компанії, накопиченої з моменту інвестування, показується окремо від накопиченого капіталу групи. Такі інвестиції спочатку (у момент інвестування) відображаються за номінальною вартістю, при цьому виникає гудвіл як різниця між номіналом інвестицій і часткою інвестора в чистих активах асоційованої компанії [8].

МСФО 31, на відміну від П(с)БО 12«Фінансові інвестиції», рекомендує не застосовувати метод участі в капіталі, тому що він не відображає сутності й повноти інформації про ступінь участі у спільно контрольованому підприємстві. Вважаємо недоцільним застосовувати єдиний підхід, тобто метод участі в капіталі, до складання консолідованої фінансової звітності материнськими підприємствами з різною часткою статутного фонду у підконтрольних підприємствах, оскільки такий підхід не забезпечує інтереси часток меншості [3].

Можливість складання консолідованої фінансової звітності за декількома методами надасть можливість користувачам фінансової інформації більш поглиблено аналізувати фінансову звітність та здійснювати виважені економічні рішення. Тому, пропонуємо застосовувати альтернативні підходи у виборі методики наступної консолідації (метод

повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод еквівалентної вартості) до складання консолідованої фінансової звітності на основі міжнародних стандартів.

Консолідація являє собою об'єднання даних фінансової звітності групи підприємств в єдину звітність. Основні вимоги щодо складання консолідованої фінансової звітності:

1. Консолідована звітність складається головним (материнським) підприємством групи.

2. Консолідована звітність повинна мати той же склад, що й індивідуальна звітність.

3. У консолідовану звітність об'єднується бухгалтерська звітність материнського й дочірнього підприємств, складена за той самий звітний період і на ту саму звітну дату.

4. Консолідовану фінансову звітність формують виходячи з єдиної облікової політики групи.

5. На дату придбання дочірнього підприємства проводять визнання й оцінку ідентифікованих придбаних активів, зобов'язань й умовних зобов'язань купленого підприємства за їх справедливою вартістю за правилами МСФЗ.

6. При консолідації слід виключити внутрігрупові операції: дебіторську й кредиторську заборгованість, капітал, доходи, витрати й грошові потоки, що належать до операцій між підприємствами групи.

7. Об'єднують аналогічні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського підприємства та його дочірніх підприємств.

8. Для того щоб консолідована фінансова звітність надавала фінансову інформацію про групу як єдину економічну структуру, треба вдатися до таких дій:

— балансова вартість інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство й частина капіталу кожної дочірньої компанії, що належить до материнської, елімінуються (виключаються). У результаті об'єднання може виникнути гудвіл, що відображається у консолідованому звіті про фінансовий стан окремим рядком;

— визначають неконтрольовану частку в прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період.

— неконтрольовану частку в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств зазначають окремо від капіталу акціонерів материнської компанії

Враховуючи всю складність процесу консолідації фінансової звітності варто відзначити, що існують проблемні аспекти складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ:

1. Відсутній чіткий інструментарій для бухгалтерів щодо практичного застосування вимог МСФЗ для складання консолідованої фінансової звітності.

2. Існує низка суперечностей та невідповідностей між МСФЗ та чинними законодавством України.

3. Консолідація управлінських даних та отримання достовірної консолідованої звітності ускладнено неузгодженими методиками ведення обліку та управління фінансами дочірніх компаній.

4. МСФЗ вимагає додаткове розкриття інформації: примітки та аналіз фінансових показників, що не передбачено національними стандартами.

5. Консолідована фінансова звітність є неоперативною зважаючи на високу

тривалість формування даних за групами компаній.

6. Використання різних програмних продуктів для оперативного та фінансового управління, веде до втрати даних та їх аналітичності у звітності.

7. Відсутність кваліфікованих кадрів, які не лише знають МСФЗ, але й можуть застосувати їх на практиці.

Вирішити перераховані вище проблеми можна регламентувавши методологію консолідації звітності та впровадивши автоматизовану систему, яка дозволить компанії самостійно і з мінімальними витратами отримувати консолідовану фінансову звітність та досягнути ефективності діяльності корпоративної групи.

**Висновки і перспективи.** Великі компанії виходять на міжнародні ринки залучення капіталу, де обов'язковим є надання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, яка забезпечує прозорість компанії для інвесторів. Однак, консолідація не зводиться до звичайного додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат: процес консолідації звітності передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і процедур, що побудовані на методах консолідації.

В Україні спостерігається процес гармонізації вітчизняних нормативних актів із міжнародними. Вважаємо за необхідне в НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» внести доповнення щодо методики складання консолідованої фінансової звітності та обґрунтувати процес консолідації, використовуючи базу МСФЗ. Слід відмітити, що в П(С)БО не наведена методика наступної консолідації. Тому необхідно доповнити НП(С)БО 2 новими методами консолідації. Також для більш досконалого та ефективного складання консолідованої фінансової звітності необхідно розробити методичні рекомендації та положення, що будуть враховувати специфіку галузей та містити конкретні інструкції. Крім того, впровадження автоматизованої системи консолідації, дозволить формування звітності в стислі терміни з високою точністю і з мінімальними трудовитратами, та проведення точного планування, аналізу і оперативного контролю діяльності корпоративної групи.

#### Список використаних джерел

1. Бурлакова, О. В. Современные методологические проблемы консолидированного учета [Текст] / О. В. Бурлакова. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 368 с.
2. Горшкова, Н. В., Хмелева О. В Системное моделирование показателей консолидированной отчетности агропродовольственного холдинга [Текст] / Н. В. Горшкова, О. В. Хмелева // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте". Том 24. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2012 г. – Режим доступа: // <http://www.sworld.com.ua/konfer27/6.pdf> (дата звернення 02.02.2015).- Назва з екрана.
3. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова. – М.: Омега-Л, 2009. – 571 с.
4. Лучко, М. Р. Консолідована фінансова звітність: систематизований підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» (за видами економічної діяльності) / М. Р. Лучко. – К., 2008. – 29 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»/ від 01.01.2012р. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_045) (дата звернення 02.02.2015). – Назва з екрана.
6. НП(с)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»: затв. наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. №628 та зареєстровано в міністерстві юстиції України від 19.06.2013 за № 1223/23755.

7. НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28.02.2013 за № 336/22826.

8. Сіренко, С. В., Яровий, К. А. Актуальність та основні облікові аспекти консолідованої фінансової звітності [Текст] / С. В. Сіренко, К. А. Яровий // Економічний аналіз. – 2013 р. – Том 14. № 2. – С235–239. – Режим доступу : file:///C:/Users/User/Downloads/278-1233-1-PB%20(2).pdf (дата звернення 02.02.2015).- Назва з екрана.

### References

1. Burlakova, O. V. (2008). Sovremennyye metodologicheskiye problemy konsolydyrovannogo ucheta [Modern methodological problems consolidated accounting]. *Buhgalterskiy uchet*, 36-41 [in Russian].

2. Gorshkova, N. V., & Hmeleva, O. V. (2012). Systemnoe modelirovaniye pokazatelej konsolydyrovannoy otchetnosti agroprodovol'stvennogo holdynga [System modeling of the consolidated statements of the agri-food holding]. *Perspektyvnyye innovatsyy v nauke, obrazovanii, proizvodstve y transporte*, Odessa, Ukraine, 102 [in Russian].

3. Vahrushyna, M. A., & Mel'nykova L.A. (2009). *Mezhdunarodnyye standarty fyansovoy otchetnosti [International Financial Reporting Standards]*. Moscow, Russia: Omega-L, 571 [in Russian].

4. Luchko, M. R. (2008). *Konsolidovana finansova zvitnist': systematyzovanyj pidhid do pobudovy ta rozvytku [Konsolidovana finansova zvitnist': sistemativizovany pidhid to pobudovi that rozvytku]*. Kyiv, Ukraine, 29 [in Ukrainian].

5. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 27 " Konsolidovana finansova zvitnist " [International Accounting Standard 27 "Consolidated and Separate Financial Statements"]. Available at: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045b](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_045b) [in Ukrainian].

6. NP(s)BO 2 "Konsolidovana finansova zvitnist'" : zatv. nakazom Minfinu Ukrai'ny vid 27.06.2013 p. №628 ta zarejestrovano v ministerstvi justycii' Ukrai'ny vid 19.06.2013 za № 1223/23755. [IAS 1 “General Requirements for Financial Reporting”: approved. by order of the Ministry of Finance of Ukraine of 27.06.2013 p. №628 and registered in the Ministry of Justice of Ukraine on 19.06.2013 за № 1223/23755.] [in Ukrainian].

7. NP(s)BO 1 “Zagal'ni vymogy do finansovoi' zvitnosti” : zatv. nakazom Minfinu Ukrai'ny vid 07.02.2013 №73 ta zarejestrovano v ministerstvi justycii' Ukrai'ny vid 28.02.2013 za № 336/22826. [IAS 1 “General Requirements for Financial Reporting”: approved. by order of the Ministry of Finance of Ukraine of 07.02.2013 №73 and registered in the Ministry of Justice of Ukraine on 28.02.2013 № 336/22826] [in Ukrainian].

8. Sirenko, S. V., & Jarovyj, K. A. (2013) Aktual'nist' ta osnovni oblikovi aspekty konsolidovanoi' finansovoi' zvitnosti [Aktualnist that osnovni oblikovi aspect of konsolidovanoi' finansovoi' zvitnosti]. *Economic analysis*, 14(2), 235-239 [in Ukrainian].



**УДК 657.2.016****JEL Classification M41, O32****Панова Татьяна**

к.э.н., доцент кафедры бухучета, контроля и анализа, Гомельский государственный университет имени Ф.Скорины, Гомель, Беларусь

**E-mail:** panova31@yandex.ru

**Иоффе Лев**

к.э.н., доцент кафедры бухучета, контроля и анализа, Гомельский государственный университет имени Ф.Скорины, Гомель, Беларусь

**E-mail:** litaa@yandex.ru

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ:  
ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ****Panova Tatyana**

PhD (Econ), Assoc. Prof. of Department of Accounting, Control and Analysis, Francisk Scorina Gomel state university, Gomel, Belarus

**E-mail:** panova31@yandex.ru

**Ioffe lev**

PhD (Econ), Assoc. Prof. of Department of Accounting, Control and Analysis, Francisk Scorina Gomel state university, Gomel, Belarus

**E-mail:** litaa@yandex.ru

**ACCOUNTING INNOVATION ACTIVITIES:  
PROBLEMS AND SOLUTIONS****Аннотация**

**Актуальность.** Для управления инновационными процессами, оценки их эффективности необходима достоверная и своевременная информация, но вопросы учета инноваций в отечественной науке и практике остаются недостаточно разработанными. Инновации не идентифицированы в качестве объекта бухгалтерского учета, не существует счетов и других учетных регистров для отражения инновационной деятельности. Это затрудняет подготовку информации для заполнения отчетности и предоставления ее заинтересованным пользователям. Проблемы в учете инноваций требуют своего решения.

**Цель.** Цель работы заключается в предложениях по совершенствованию методики отражения затрат на инновации в бухгалтерском учете коммерческой организации. Для достижения данной цели необходимо представить инновационный процесс как обособленный объект бухгалтерского учета и разработать методику отражения информации об инновационной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

**Методы.** Анализ существующей практики учета инноваций в коммерческих организациях, изучение нормативно-законодательной базы и научной литературы, сравнение существующих подходов в рамках данных методик позволили выявить ряд проблем. Предложения базируются на



бухгалтерском моделировании операций по инновационной деятельности.

**Результаты.** Предложено использование специального счета для учета затрат на инновации и методика его применения, форма отчетности по данному счету.

**Перспективы.** Предложенная методика учета затрат по инновационному процессу позволит решить проблему понимания инновации как специфического объекта бухгалтерского учета, способствовать достоверной оценке фактической стоимости инновационного проекта и обеспечить формирование информации, необходимой для анализа эффективности инновационных мероприятий.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, инновации, инновационная деятельность, бухгалтерский счет, финансовая отчетность.

### Abstract

**Introduction.** Reliable and timely information is needed for the management of innovation processes, but financial measurements of innovations have not been sufficiently addressed to in science and practice in this country. Financial measurement of innovations has not been identified as an object of accounting, there is no special account for innovations. This complicates the problem of preparing the necessary information for business clients.

**Purpose.** The aim of the present investigation is to give suggestions regarding the improvement of the innovation cost method in accounting.

**Methods.** The analysis of the current innovation in accounting practices of commercial organizations, the study of normative and legislative documents and scientific literature, a comparison of existing approaches in the framework of these techniques, all this revealed a number of problems. The proposals are based on accounting modelling of innovation activities.

**Results.** It was proposed to use a special account for measuring innovation costs. Special account application methods and a special account report form were developed as well.

**Discussion.** The proposed method of cost accounting for innovative processes will help to solve the problem of understanding innovation as a specific object of accounting, it will increase the accuracy of the estimate of the actual cost of an innovative project and generate the information needed to analyze the effectiveness of innovative activities.

**Keywords:** accounting, innovation, innovative activities, reporting, financial statements.

**Актуальность.** На современном этапе развития рыночных отношений инновации являются основным фактором экономического роста и повышения конкурентоспособности предприятий. Инновационное развитие предприятия требует эффективного механизма управления инновациями, включающего в себя систему мониторинга инновационного развития организации, методы управленческих воздействий, инструментарий аналитической оценки результативности инновационных проектов и другие элементы. Их реализация невозможна без соответствующей информационной базы, формируемой в системе бухгалтерского учета.

К сожалению, вопросы учета инновационной деятельности в отечественной науке и практике остаются недостаточно разработанными. В стандарте «Инновационная деятельность. Термины и определения» дано общее определение инноваций и их классификация [1]. Однако раскрытие в стандарте сущности инновационной деятельности не может дать представление об инновациях как о специфическом объекте бухгалтерского учета.

Затраты по созданию и внедрению инноваций на предприятии рассредоточены по отдельным подразделениям, отражаются на различных счетах. Они могут учитываться на производственных счетах, непосредственно на счетах источников финансирования

этих затрат, расходов будущих периодов, капитализироваться на счетах основных средств и нематериальных активов. При такой организации, учета не представляется возможным обобщение затрат как в целом по инновационному проекту, так и по отдельным его объектам. Все это приводит к тому, что учет затрат ведется "котловым" методом, который не позволяет провести четкое разграничение затрат внутри учетного объекта.

Отсутствие должной методики учета инноваций влечет за собой получение недостоверной информации о масштабах инновационной деятельности организации, затратах на нее, результатах и эффективности.

Поэтому исследование учета инновационных процессов, протекающих в организации, выделение объектов учета, определение затрат и результатов инновационной деятельности, а также правильная постановка бухгалтерского учета инноваций представляются весьма актуальными.

**Анализ последних исследований и публикаций.** В настоящее время в Республике Беларусь отсутствует стандарт по бухгалтерскому учету инноваций. Наиболее близкой по назначению можно было считать Инструкцию по бухгалтерскому учету результатов научно-технической деятельности [2], которая утратила силу с вступлением в действие с 1 января 2013 года Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов [3]. Однако она посвящена вопросам учета только тех инноваций, которые могут быть определены как нематериальные активы, а это существенно сужает объект исследования.

На решение проблем бухгалтерского учета инноваций были направлены усилия многих экономистов. Среди отечественных авторов, занимающихся вопросами учета и анализа инновационной деятельности, можно выделить М.А. Авилкину, В.В. Богатыреву, Е.М. Жуковскую, Г.Г. Виноградова [4, 5]. Среди зарубежных исследователей значительный вклад в исследование инновационного предпринимательства и анализ инновационной деятельности внесли работы К. Друри, П. Друкера, Ф. Котлера, Г. Менша, Э. Майера, Р. Фостера, Й. Шумпетера и других [6].

Наиболее систематизированное и комплексное освещение вопросов бухгалтерского учета инноваций представлено в работах Е.Н. Коржавиной [7]. Отражение затрат по инновационной деятельности в бухгалтерском учете, по мнению Е.Н. Коржавиной, необходимо осуществлять следующим образом. Автор рекомендует ввести в план счетов счет 06 «Вложения в инновационные проекты». В свою очередь, под вложениями в инновационные проекты понимается совокупность понесенных затрат, осуществляемых на всех стадиях разработки и реализации инновационного проекта.

На взгляд Е.Н. Коржавиной, введение отдельного счета позволит получить полную и достоверную информацию о затратах на инновационные проекты. В соответствии с видом инновации понесенные затраты будут учитываться на соответствующих субсчетах, открываемых к счету 06:

1. Вложения в разработку и реализацию продуктовых инноваций.
2. Вложения в разработку и реализацию процессных инноваций.
3. Вложения в маркетинговые инновации.

#### 4. Вложения в организационные инновации.

По дебету счета 06 «Вложения в инновационные проекты» предлагается отражать сумму прямых фактических затрат, связанных с реализацией инновационного проекта. По кредиту счета учитываются сумма готовых инноваций, а также суммы списанных затрат по инновационным проектам, не увенчавшимся успехом. А сальдо по счету 06 будет отражать величину вложений в незавершенные инновационные проекты. В конечном итоге в бухгалтерском учете результат инновационного проекта будет сформирован и отражен в корреспонденции со счетами 01 "Основные средства" или 04 "Нематериальные активы" для технологических инноваций, а также в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" при списании расходов по инновационному проекту, не принесшему положительных результатов. Также Е.Н. Коржавина предлагает списывать на финансовые результаты деятельности организации затраты по законченным организационным и маркетинговым инновационным проектам.

Следует отметить, что, несмотря на значительное количество информационных источников, вопросы организации учета и анализа вложений в инновационные проекты промышленных предприятий остаются дискуссионными.

**Цель.** Цель работы заключается в разработке и обосновании предложений по совершенствованию методики отражения затрат на инновации в бухгалтерском учете коммерческой организации. Для достижения данной цели необходимо представить инновационный процесс как обособленный объект бухгалтерского учета и разработать методику отражения информации об инновационной деятельности на счетах бухгалтерского учета по этапам формирования инновационных затрат.

**Методы.** Анализ и сравнение существующих подходов к организации бухгалтерского учета инноваций, моделирование конкретных практических ситуаций в рамках данных методик выявил ряд спорных моментов и недоработок.

Так, предложенный Е.Н. Коржавиной счет 06 «Вложения в инновационные проекты» по своему содержанию аналогичен счету 08 «Вложения в долгосрочные активы», следовательно, по дебету счета 06 будут капитализироваться аналогичные по своей экономической сущности затраты в расчете на то, что в результате успешной реализации инновационного проекта будет получен некий инновационный продукт. В качестве такого продукта может выступать объект интеллектуальной собственности, НИОКР, технологически новый или усовершенствованный продукт или производственный процесс (на базе использования нового производственного оборудования). Таким образом, инновационный продукт может быть признан активом организации, способным приносить ей определенные экономические или иные выгоды. В то же время, автор предлагает временно аккумулировать на этом же счете расходы на маркетинговые и организационные инновации с последующим их списанием на финансовый результат после завершения инновационного проекта. На наш взгляд, это в корне неверно. К организационным и управленческим инновациям относятся переход на новые методы управления, существенно измененные организационные структуры, реализация новых или значительно измененных экономических стратегий предприятия, внедрение современных стандартов качества и др. А значит, расходы по вышеперечисленным мероприятиям следует относить к текущим затратам того периода,

в котором они были произведены.

**Результаты.** С нашей точки зрения, инновационную деятельность необходимо рассмотреть в двух аспектах: в составе неосновной деятельности (осуществляемую в рамках инновационных проектов капитального характера) и как текущую деятельность. Тогда в зависимости от назначения инноваций должен быть организован соответствующий учет затрат.

Рассмотрим порядок отражения в учете затрат на инновационные мероприятия капитального характера. На наш взгляд, для достоверной оценки затрат и определения фактической стоимости инновационного проекта капитального характера удобно ввести и использовать отдельный активный счет 27 «Инновационные расходы». Накопление затрат, связанных с инновационной деятельностью, будет отражаться по дебету счета. Списание затрат предполагается производить по кредиту счета 27 «Инновационные расходы» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и др.

Заметим, что инновационные проекты могут быть связаны не только с созданием (приобретением) и вводом в действие новой техники, оборудования, использованием объектов интеллектуальной собственности, но и с их модернизацией, модификацией. Тогда на сумму затрат, связанных с улучшением основных средств, нематериальных активов, необходимо увеличивать их первоначальную стоимость.

Затраты, осуществляемые для поддержания объекта в рабочем состоянии и не предопределяющие увеличение экономических выгод, считаются текущими затратами и не относятся к инновационным расходам. Так, понесенные затраты, собранные на счете 27 «Инновационные расходы», включают стоимость вложений в долгосрочные активы, и на их сумму увеличивается первоначальная стоимость основных средств на основании следующих записей: Дт 08 «Вложения в долгосрочные активы» Кт 27 «Инновационные расходы». После завершения улучшений или ввода в действие нового объекта необходима запись: Дт 01 «Основные средства» или 04 «Нематериальные активы» – Кт 08 «Вложения в долгосрочные активы». Данный вариант учета целесообразно применять в случае такого инновационного направления, как улучшение материально-технической базы предприятия, увеличения производственной мощности, повышение производительности оборудования, улучшения качества продукции.

С учетом периода погашения инновационных затрат возможно несколько вариантов включения их в текущие затраты: списание на текущие затраты в полной сумме, сформированной на счете 27 «Инновационные расходы»; отнесение инновационных затрат к расходам будущих периодов (счет 97 «Расходы будущих периодов»). Кроме того, может осуществляться предварительное резервирование денежных средств путем создания соответствующего обеспечения для дальнейшего финансирования инновационных программ (счет 96 «Резервы предстоящих расходов»).

На счете 27 также предлагаем учитывать:

– затраты на маркетинговые исследования, включающие расходы на изучение потребностей рынка, исследование возможности и целесообразности практической реализации инновационного проекта, оценку приобретаемых дополнительных выгод от его внедрения в практику, поиск потенциальных инвесторов;

– затраты на инновационное проектирование (связаны с разработкой и утверждением четкого плана действий, расчетом плановых показателей проекта, бюджетированием и определением сроков его реализации);

– затраты, связанные со снабжением проекта материальными и нематериальными ресурсами (приобретение, доставка, хранение, доведение до эксплуатационного состояния требуемых ресурсов, подготовка и переподготовка кадров, освоение нового производства);

– затраты на инновационное производство (стоимость всех потребленных материальных и нематериальных ресурсов, необходимых для реализации проекта);

– затраты по коммерциализации (затраты, связанные с доведением полученного результата до потребителя: расходы на рекламу, маркетинговые услуги, расходы по продвижению и сбыту продукции и др.).

С целью систематизации и анализа информации о понесенных затратах возможно вести их учет по каждому виду инновационных расходов с выделением на счете 27 соответствующих субсчетов.

На наш взгляд, такая методика отражения в учете затрат на инновационную деятельность позволит решить проблему справедливой оценки фактической стоимости и эффективности инновационного проекта.

Следует также остановиться на проблеме информационного обеспечения отчетности по инновациям. Основным источником информации для оценки инновационного уровня предприятий Беларуси в настоящее время выступает форма статистической отчетности «Отчет об инновационной деятельности организации» (ф. 1нт-инновация) [8]. Чаще всего на практике из-за трудоемкости сбора информации по инновационной деятельности отчеты заполняются прочерками. Предлагаем в целях сбора и обобщения информации о затратах на инновации использовать накопительный учетный регистр «Ведомость учета затрат по инновационным проектам». Ведомость должна содержать информацию о затратах, связанные с разработкой и реализацией по каждому инновационному проекту в разрезе корреспондирующих счетов со ссылками на реквизиты документов, подтверждающих возникновение названных затрат (номер, даты договоров на консультационные и информационные услуги и др.).

Так как инновационные проекты отличаются большой продолжительностью, должен присутствовать контроль затрат по проекту от начала и до конца его выполнения. Важно, чтобы средства были израсходованы в соответствии с бюджетными ограничениями, а отчеты отражали запланированные и реальные затраты денежных средств. Поэтому мы считаем, что наиболее приемлемой формой управления в данном случае будет являться бюджетирование инновационных проектов.

Бюджет инноваций должен разрабатываться на основе целей и стратегии организации. С его помощью можно планировать обеспечение инновационной деятельности финансовыми и материальными ресурсами и оперативно контролировать их использование. В целях контроля и управления проектами предлагаем составлять отчеты о выполнении проекта, о сроках его реализации, мощности и затратах, на основе которых руководителю будет предоставляться общий аналитический отчет. В данном отчете необходимо указать причины отклонения фактических величин от плановых, а

также мероприятия по их устранению.

**Выводы и перспективы.** На современном этапе развития бухгалтерский учет затрат на инновационные мероприятия представляется как многогранный участок учетной работы, что проявляется в существовании многих вариантов оценки и учета инновационных процессов, каждый из которых имеет особую сферу применения, способы раскрытия информации.

Предложенная методика учета затрат по инновационному процессу позволит решить проблему понимания инновации как специфического объекта бухгалтерского учета, определить его учетную характеристику, способствовать достоверной оценке фактической стоимости инновационного проекта и обеспечить формирование информации, необходимой для анализа эффективности инновационных мероприятий на каждой стадии реализации инновации.

#### Список использованных источников

1. Межгосударственный стандарт ГОСТ 31279-2004 «Инновационная деятельность. Термины и определения» [Текст] : утв. постановлением Государственного комитета по стандартизации, метрологии и сертификации Республики Беларусь от 28 февраля 2005 г., № 8 // Госстандарт РБ. – Минск, 2005. – 7 с.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-технической деятельности [Текст] : утв. постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2006 № 75 (в ред. от 30.06.2010г., № 82) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2010. – № 199, 8/22674.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Текст] : утв. постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 № 25// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2012. – № 8/26354
4. Авилкина, М.А. Методика бухгалтерского учета инновационного и сопутствующего продуктов в бюджетных организациях [Текст] / М.А. Авилкина // Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. D, Экономические и юридические науки. – 2010. – №4. – С.146-153.
5. Жуковская, Е.М. Проблемы и пути развития инновационной деятельности субъектов предпринимательства [Текст] / Е.М. Жуковская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2014. – №6. – С.23-26.
6. Druker, P. Innovation and Entrepreneurship [Text] / P. Druker // N.Y.: Perennial Library. – 1986. – 277 p.
7. Коржавина, Е.Н. Учет и анализ вложений в инновационные проекты промышленных предприятий [Текст] : Дис... канд. экон. наук / Е. Н. Коржавина - Йошкар-Ола, 2009. –178 с.
8. Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-нт (инновация) «Отчет об инновационной деятельности организации» [Текст]: утв. постановл. Национального статистического комитета Республики Беларусь от 02 июля 2013 г. № 61 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2013. – № 7/1149.

#### References

1. *Mezhgosudarstvennyj standart GOST 31279-2004 «Innovacionnaya deyatel'nost'. Terminy i opredeleniya»* [Interstate standard GOST 31279-2004 “Innovative activities. Terms and definitions” approved on February 28, 2005, No 8] (2005), State Standard of Belarus, Minsk: 2005, 7.
2. *Instrukciya po buhgalterskomu uchetu rezul'tatov nauchno-tekhniczeskoj deyatel'nosti* [Accounting instruction on the results of scientific and technical activities approved on 30.06.2010, No 82] (2010), National register of Legal Acts of the Republic of Belarus, Minsk: No 199, 8/22674.
3. *Instrukciya po buhgalterskomu uchetu nematerial'nyh aktivov* [Instruction on accounting intangible assets, approved on April 30, 2012 No 25] (2012), National Register of Legal Acts of the Republic of Belarus, Minsk: No 8/26354.

4. Avilkina, M.A. (2010). Metodika buhgalterskogo ucheta innovacionnogo i soputstvuyushchego produktov v byudzhetyh organizacijah [Methods of accounting innovative and related products in budgetary organizations]. *Herald of Polotsk State University. Ser. D, Economic and Legal Sciences*, 4, 146 – 153.
5. Zhukovskaya, E.M. (2014). Problemy i puti razvitiya innovacionnoj deyatel'nosti sub"ektov predprinimatel'stva [Problems and ways of developing innovative activities of businesses], *Accounting and analysis*, 6, 23 – 26.
6. Druker, P. (1986). *Innovation and Entrepreneurship*. N.Y.: Perennial Library, 277.
7. Korzhavina, E.N. (2009). *Uchet i analiz vlozhenij v innovacionnye proekty promyshlennyh predpriyatij* [Accounting and analysis of investments in innovative projects of industrial enterprises]. Yoshkar-Ola, 178.
8. *Ukazaniya po zapolneniyu formy gosudarstvennoj statisticheskoj otchetnosti 1-nt (innovaciya) «Otchet ob innovacionnoj deyatel'nosti organizacii»* [Instructions for completing the form of state statistical reporting 1 –nt (innovation) “Report on the innovation activities of an organization” approved on July 2, 2013 No 61] (2013), National Register of Legal Acts of the Republic of Belarus, Minsk: No 7/1149.



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



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

**УДК 657.42**  
**JEL Classification M41**

**Малахов Валерій**

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту, Харківський навчально-науковий інститут,  
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків, Україна  
**E-mail:** malahovvaler@gmail.com

**Онщенко Ірина**

студентка 6 курсу, Харківський навчально-науковий інститут, ДВНЗ «Університет  
банківської справи», м. Харків, Україна  
**E-mail:** iraniki@ukr.net

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ  
НА ПІДПРИЄМСТВІ**

**Malakhov Valery**

PhD (Econ), Assoc. Prof. of Department of Accounting and Auditing, Kharkiv Educational-  
Scientific Institute of the Banking University, Kharkiv, Ukraine  
**E-mail:** malahovvaler@gmail.com

**Onishchenko Irina**

student of 6-year, Kharkiv Educational-Scientific Institute of the Banking University, Kharkiv,  
Ukraine  
**E-mail:** iraniki@ukr.net

**IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FIXED ASSETS  
AT THE ENTERPRISE**

**Анотація**

**Актуальність.** Основними проблемами на підприємстві є документація аудитора, оскільки вона може бути недостатньо зрозумілою для різних спеціалістів-аудиторів та система обліку основних засобів підприємства. Ключову роль в обліковій системі операцій з основними засобами відіграє облікова політика підприємства, що визначає оперативність та ефективність облікового процесу, які пов'язані з порядком документування відповідних господарських операцій. Незважаючи на



велику кількість проведених досліджень, на сьогодні залишаються остаточно невирішеними питання у сфері організації обліку та аудиту основних засобів, які потребують негайного розв'язання. Так, зокрема, потребує удосконалення понятійний апарат аудиту основних засобів на підприємстві, вимагає уточнення етапність організації обліку та аудиту на підприємствах, а також існує потреба в удосконаленні організаційних засад обліку та аудиту основних засобів на основі виокремлення й обґрунтування особливостей методики обліку та аудиту основних засобів.

**Мета.** Мета дослідження полягає в розробці та обґрунтуванні напрямів удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів на підприємстві теоретичного та практичного характеру.

**Методи.** Відповідно до мети дослідження використовувалися загальнонаукові методи та методи економічного аналізу: статистичний, аналітичний, діалектичний методи пізнання; монографічний метод, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо дефініції понять «облік», «аудит», «організація»; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

**Результати.** У статті проаналізовано теоретичні аспекти категорії «основні засоби». Здійснено теоретичне обґрунтування понять «облік», «аудит» і «організація». Запропоновано декілька визначень найбільш частіше вживаної категорії «організація», визначені головні ознаки зазначеної категорії. На основі узагальнення економічних категорій «основні засоби», «облік», «аудит», «організація», здійснено теоретичне обґрунтування процесу організації обліку та аудиту основних засобів. Розглянуто основні питання організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Відповідно до зазначених проблем, надані рекомендації стосовно практичних аспектів удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів на підприємстві.

**Перспективи.** Практичне значення досліджень полягає в можливості застосування результатів даного дослідження в практичній діяльності облікового персоналу та аудиторської діяльності. В майбутніх дослідженнях в цьому напрямку, виникає необхідність розробки методів аудиту основних засобів підприємства.

**Ключові слова:** основні засоби, облік, аудит, організація, документування господарських операцій, облікова політика підприємства, обліковий процес.

### **Abstract**

**Introduction.** The paper concentrates on the main issues of accounting and audit of fixed assets in the enterprise. The main problems of the company is documentation of the auditor as it can be ambiguously understood by different specialists, auditors and a system of fixed assets of the company. A key role in the accounting system operations with fixed assets accounting policy plays an enterprise that determines the speed and efficiency of accounting process related to procedure documentation relevant business transactions. The article examines the theoretical aspects of the category "fixed assets". Particular attention is paid to the theoretical justification of the concepts of "accounting", "audit" and "organization". Several definitions of the most frequently used category of "organization" are offered and the main features of this category are defined. The theoretical justification of process of accounting and auditing assets is determined on the basis of summarizing the economic categories "fixed assets", "accounting", "audit", "organization".

**Purpose.** The purpose of research is to design and substantiation of directions of improvement of accounting and audit of fixed assets in the company of theoretical and practical nature.

**Methods.** For the purpose of the study used general scientific methods and techniques of economic analysis, statistical, analytical, dialectical methods of learning; monographic method, generalization scientists in monitoring the position on the definition of the concepts of "Accounting", "Audit", "organization"; abstract logical method for theoretical generalizations and drawing conclusions.

**Results.** In the article the theoretical aspects of the category "fixed assets". The theoretical justification of the concepts of "accounting", "audit" and "organization". Is offered several definitions of the most frequently used category of "organization", defined the main features of this category. On the basis of summarizing the economic categories "fixed assets", "Accounting", "Audit", "organization", the theoretical justification process and auditing of assets. The main issues of accounting and audit of fixed assets in the enterprise. According to

these problems, provided rekomendatsiyi concerning practical aspects of improvement and auditing of fixed assets in the enterprise.

**Discussion.** The practical significance is the ability to use the results of this study in the practice of accounting and auditing staff. In future research in this area, there is a need to develop methods audit of fixed assets of the company.

**Keywords:** fixed assets, accounting, auditing, organization, documentation of business transactions, the accounting policy of the company, accounting process.

### Аннотация

**Актуальность.** Основными проблемами на предприятии есть документация аудитора, поскольку она может быть недостаточно понятной для различных специалистов-аудиторов и система учета основных средств предприятия. Ключевую роль в учетной системе операций с основными средствами играет учетная политика предприятия, определяет оперативность и эффективность учетного процесса, связанные с порядком документирования соответствующих хозяйственных операций. Несмотря на большое количество проведенных исследований, на сегодня остаются окончательно нерешенными вопросы в области организации учета основных средств, требующих немедленного решения. Так, в частности, требует усовершенствования понятийный аппарат аудита основных средств, требует уточнения этапность организации учета на предприятиях, а также существует потребность в совершенствовании организационных основ учета основных средств на основе выделения и обоснования особенностей методики учета основных средств.

**Цель.** Цель исследования заключается в разработке и обосновании направлений совершенствования организации учета основных средств теоретического и практического характера.

**Методы.** В целях исследования использовались общенаучные методы и методы экономического анализа: статистический, аналитический, диалектический методы познания; монографический метод, метод обобщения при мониторинге позиций ученых о дефиниции понятий «учет», «аудит», «организация»; абстрактно-логический метод для теоретических обобщений и формулирование выводов.

**Результаты.** В статье проанализированы теоретические аспекты категории «основные средства». Осуществлено теоретическое обоснование понятий «учет», «аудит» и «организация». Предложены несколько определений наиболее часто применяемой категории «организация», определены главные признаки указанной категории. На основе обобщения экономических категорий «основные средства», «учет», «аудит», «организация», осуществлено теоретическое обоснование процесса организации учета основных средств. Рассмотрены основные вопросы организации учета и аудита основных средств.

**Перспективы.** Практическое значение состоит в возможности применения результатов данного исследования в практической деятельности учетного персонала и аудиторской деятельности. В будущих исследованиях в этом направлении, возникает необходимость разработки методов аудита основных средств предприятия.

**Ключевые слова:** основные средства, учет, аудит, организация, документирование хозяйственных операций, учетная политика предприятия, учетный процесс.

**Актуальність.** В сучасних умовах розвитку національної економіки, визначальними рисами яких є фінансова неспроможність окремих суб'єктів господарювання, занепад виробничих фондів на вітчизняних підприємствах, знецінення основних засобів та багато інших негативних явищ, викликаних економіко-політичною кризою в Україні на перше місце виходить питання правильної та раціональної організації обліку та аудиту основних

засобів на українських підприємствах. З огляду на вищезазначене, актуальність та своєчасність даної статті в умовах сьогодення не викликає сумніву.

Незважаючи на велику кількість проведених досліджень, на сьогодні залишаються остаточно невирішеними питання у сфері організації обліку та аудиту основних засобів, які потребують негайного розв'язання. Так, зокрема, потребує удосконалення понятійний апарат аудиту основних засобів на підприємстві, вимагає уточнення етапність організації обліку та аудиту на підприємствах, а також існує потреба в удосконаленні організаційних засад обліку та аудиту основних засобів на основі виокремлення й обґрунтування особливостей методики обліку та аудиту основних засобів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження та розвиток бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів зробили: М. Білуха, М. Білик, Ф. Бутинець, В. Гавриленко, С. Голов, Л. Городянська, А. Герасимович, Н. Дорош, В. Казмирчук, Л. Кіндрацька, Д. Костюка, Л. Нападівська, Г. Нашкерська, А. Озеран, О. Петрик, Т. Писаревська, В. Рудницький, Я. Савченко, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Усач, Г. Чумаченко, та інші.

**Мета.** З огляду на виокремлення невирішених науково-практичних завдань окресленої вище проблеми можна сформулювати мету даної статті, яка полягає в розробці та обґрунтуванні напрямів удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів на підприємстві теоретичного та практичного характеру.

**Методи.** Для здійснення вищезгаданих завдань, залежно від конкретних цілей та задач, використано загальнонаукові методи та методи економічного аналізу: статистичний, аналітичний.

**Результати.** Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. На думку автора, перш ніж перейти до розробки напрямів удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів на підприємстві слід удосконалити теоретичне підґрунтя окресленого питання. Доцільно з цією метою дослідити визначення поняття «основні засоби». Дослідженням цього питання детально займався Неміш Ю., який детально освітив результати своїх наукових пошуків [1, с. 2-3]. Також великий внесок в розвиток теоретичних досліджень сутності основних засобів здійснили Мордвінцева Т.В. та Стулей К.О. [2, с. 91]. Узагальнення існуючих визначень поняття «основні засоби» представлені в табл. 1.

Таблиця 1

**Узагальнення існуючих визначень поняття «основні засоби»**

Автор	Визначення
Довгалюк Н.В. [3]	Основні засоби - матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства.
Бланк І.О. [4]	«Основні фонди (засоби) – сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами».
Янчев А.В. [5]	Основні засоби - частину постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносять свою вартість на виготовлений продукт.

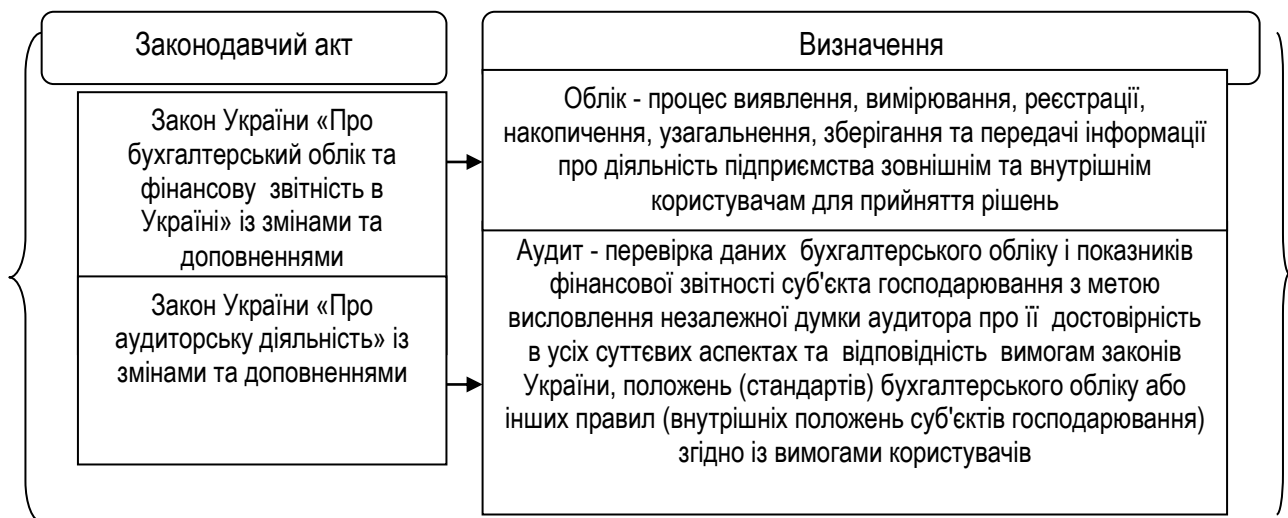
Прошовження табл. 1

Бабаєв Ю. А. [6]	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців
Бабяк Н. Д. [7]	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди.
Бутинець Ф. Ф. [8]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).
Дем'яненко М. Я. [9]	Основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи»; матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал.

Як видно з таблиці 1, наведені тлумачення не мають змістовної різниці та залежать від того, на чому акцентує увагу автор. На думку автора, основні засоби – це важливий елемент активів підприємства, який примножує прибуток підприємця за допомогою участі в процесі виробничого або невиробничого характерів, а також має певну матеріальну цінність, розмір якої залежить від суми зносу наявного активу.

Основні засоби є основною складовою матеріально-технічної бази підприємств, саме тому належна організація обліку та аудиту даного виду активів - надзвичайно важливе і складне завдання.

Необхідно з метою удосконалення теоретичного підґрунтя організації обліку та аудиту основних засобів розглянути законодавче трактування понять «облік» та «аудит», що наведено на рисунку 1.



**Рис. 1. Законодавче трактування понять «облік» та «аудит» (узагальнено автором)**

Стосовно поняття «організація», то, слід підкреслити, що це поняття відноситься до числа найбільш часто вживаних. Воно вживається у трьох значеннях:

- організація як система;

- організація як стан;
- організація як процес.

Організації як системі притаманні такі ознаки:

- цілісність - передбачається, що система являє собою сукупність конкретних елементів із властивими тільки їм властивостями і характером взаємозв'язку. Таким чином, система виділяється з нескінченного різноманіття об'єктів матеріального світу;

- подільність - передбачається, що система допускає розподіл її на підсистеми й елементи, що, у свою чергу, мають системні властивості. Сама ж досліджувана система входить у більш широку сукупність елементів, тобто в систему більш високого рівня [10].

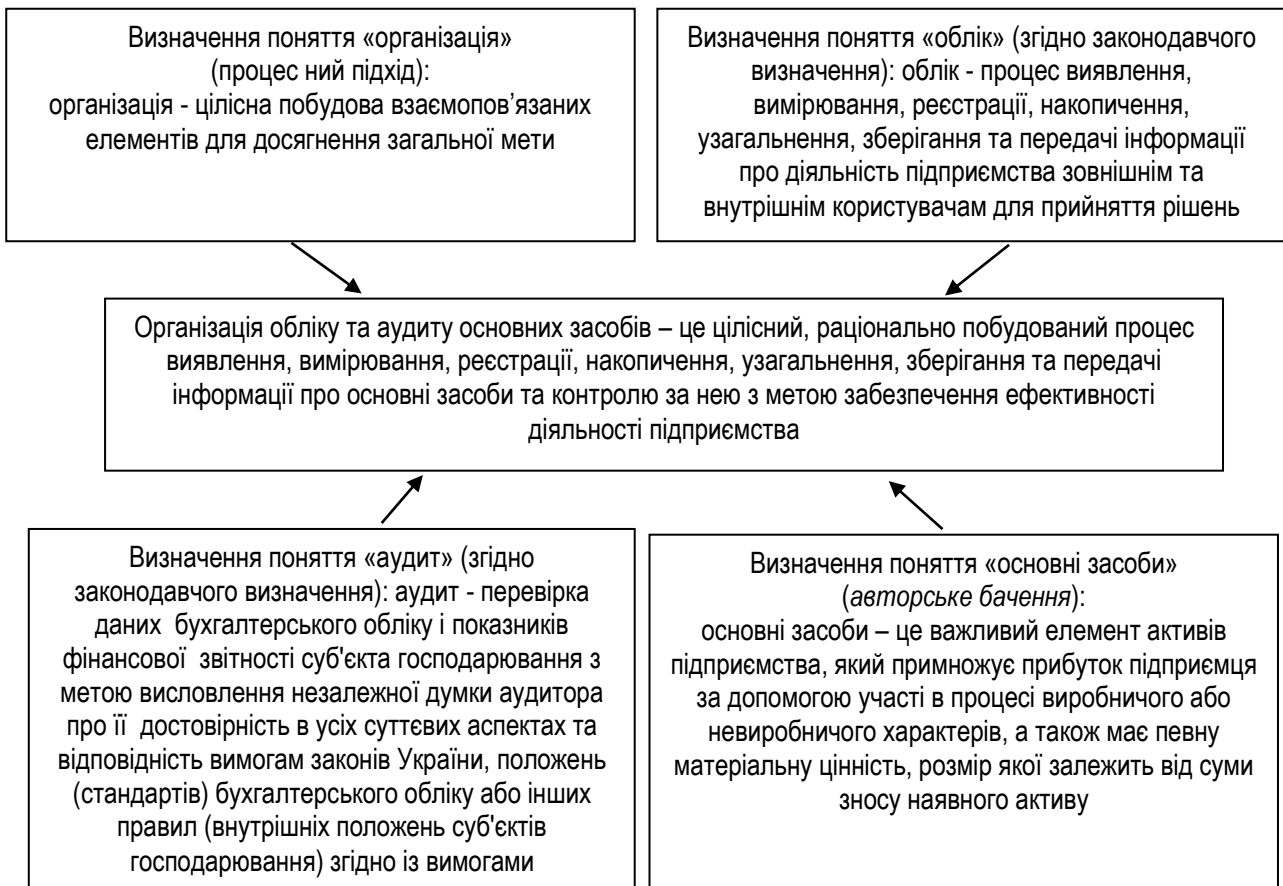
Організація як процес є прояв суспільної діяльності, що виникла на основі суспільного поділу праці. Функціональним призначенням організації в цьому значенні є створення нових і удосконалення створених і функціонуючих систем будь-якого виду. Тому організувати - значить створити нову систему або поліпшити стан колишньої в процесі її функціонування відповідно до мінливих внутрішніх і зовнішніх умов.

Організація як форма суспільної діяльності завжди конкретна, як і інші види праці. Конкретність організації обумовлюється її об'єктом. Для виробничої системи велике значення має організація виробництва, праці та управління.

Організація як процес здійснюється людьми. Вона сформувалася у величезний самостійний об'єкт, тому виділилася також особлива група професійних працівників, яких називають фахівцями з організації виробництва, праці та управління. У своїй практичній діяльності вони широко використовують організаційні методи, що забезпечують реалізацію організаційних впливів. Застосування заходів організації як засобу удосконалення систем припускає наявність загальних організаційних основ. Такими є об'єктивні закони організації.

У випадку коли йдеться про організацію обліку та аудиту поняття організації трактується саме як процес. З урахуванням вищезазначених міркувань та базуючись на системному підході до уточнення наукових дефініцій можна надати таке визначення поняття «організація обліку та аудиту основних засобів на підприємстві» (рис. 2):

Стосовно практичних аспектів удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів, то в цьому сенсі доцільно розглянути процес документального оформлення аудиту основних засобів. Документальне оформлення аудиторської перевірки регламентує Міжнародний стандарт № 230 "Документація". У цьому нормативі викладено приблизний зміст і порядок оформлення та зберігання робочої документації аудитора. Робочі документи — це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. У робочу документацію включається інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка має підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку [11]. Робочу документацію може бути оформлено як стандартні форми і таблиці на папері чи зафіксовано на електронних носіях інформації або на кіно- чи відеоплівку.



**Рис. 2. Визначення поняття організації обліку та аудиту основних засобів (авторське бачення)**

Велику проблема становить саме документація аудитора, оскільки вона може бути неоднозначно зрозумілою для різних спеціалістів-аудиторів. Саме тому, визначаючи майбутній зміст документації, аудитор має взяти за орієнтир те, що робочою документацією буде користуватися, наприклад, інший аудитор, котрий має інший досвід роботи в галузі аудиту. Переглянувши цю документацію, інший аудитор зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень з результатів перевірки без визначення окремих деталей процедур перевірки. Тобто робоча аудиторська документація повинна бути зрозумілою для інших користувачів цього виду документів.

Багато проблем аудиту операцій з основними засобами підприємства виникають передусім по причині недосконалості їх системи обліку. Саме тому дослідження в цьому напрямі досить актуальні на сьогоднішній день.

Важливою ділянкою облікової роботи є формування облікової політики основних засобів. Облікова політика підприємства в частині основних засобів полягає у виборі і реалізації оптимального варіанту терміну їх корисного використання, оцінки та методу нарахування амортизації.

Оперативність та ефективність облікового процесу пов'язані з порядком документування господарських операцій. Документальне оформлення операцій з основними засобами проводиться на основі типових форм первинної документації, затверджених наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995. Проте, з

огляду на зміни у методології обліку основних засобів, а також важливість інформаційної місткості первинних документів, їх форма потребує вдосконалення. Первинна облікова інформація про наявність, рух, капітальний ремонт та інші операції щодо основних засобів відображається у регістрах, постійні реквізити яких тотожні. Модифікація документів також полягає в усуненні показників, що втратили свою інформаційну корисність, і доповнені графами, в яких фіксуються необхідні для формування облікових регістрів показники.

На більшості підприємств не завадило б посилити контроль за збереженням та використанням основних засобів, а також контроль за документальним оформленням операцій з ними. До того ж, необхідно взяти до уваги запропоновані в літературі шляхи удосконалення обліку основних засобів [12, с.49].

Таким чином, з урахуванням вищезазначеного, можна запропонувати наступні напрями удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів на підприємстві:

1) брати до уваги запропоноване та обґрунтоване вище визначення поняття організації обліку та аудиту основних засобів;

2) врахування довготривалого терміну використання об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати та технічно складної та багатокомпонентної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах;

3) удосконалення та спрощення робочої документації з аудиту основних засобів підприємства;

4) розробка заходів щодо збереження приватної власності, унеможливлення крадіжок майна, руйнування об'єктів є однією із основних проблем, що постійно постають перед суб'єктами господарювання.

Організація обліку та аудиту основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

**Висновки і перспективи.** Наукова новизна даного дослідження полягає в розробці та обґрунтуванні напрямів удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів, в тому числі завдяки уточненню понятійного апарату з даного питання.

Практичне значення полягає в можливості застосування результатів даного дослідження в практичній діяльності облікового персоналу та аудиторської діяльності. При цьому в якості напряму подальших досліджень слід вказати необхідність розробки методів аудиту основних засобів підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Неміш, Ю. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях [Текст] / Ю. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – №3-4. – С.1–7.
2. Мордвінцева, Т.В. Основні засоби підприємства: економічна сутність / Т.В. Мордвінцева, К.О. Стулей // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №2(19). – С.90-94.
3. Довгалюк, Н.В. Аналіз структури основних засобів аграрних підприємств Житомирщини [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/dovgalyuk-nv-analiz-strukturi-osnovnih-zasobiv-agrarnih-pidpriemstv-zhitomirshchini/> (дата звернення 11.12.2011). – Назва з екрана.
4. Бланк, И.А. Финансовый менеджмент [Текст] : учебный курс / И.А.Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.

5. Янчев А. В. Теоретико-методологічні засади облікового процесу в інформаційній економіці [Текст] / А.В.Янчев // Бізнес-інформ. – 2014. – №4. – С. 341–346.
6. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет. – М. : «РИОР», 2013. – 312 с.
7. Білик, М.Д. Фінанси підприємств [Текст] : практикум / М.Д.Білик, Н.Д.Бабяк, О.Б.Соколова . – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 184 с.
8. Бутинець, Т.А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку [Текст] / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – №3(30). – С.3-12.
9. Дем'яненко, М.Я. Фінансові ресурси сільськогосподарських підприємств України: теорія і практика [Текст] : монографія. – К. : ДБЛ, 2010. – 309 с.
10. Осовська, Г.В. Основи менеджменту [Електронний ресурс] : підручник / Г.В.Осовська, О.А.Осовський. – Режим доступу : [http://management-books.biz/teoriya-menedjmenta\\_693/ponyattya-organizatsiji-20671.html](http://management-books.biz/teoriya-menedjmenta_693/ponyattya-organizatsiji-20671.html) (дата звернення 14.12.2015). – Назва з екрана.
11. Чорна, І.О. Ефективність використання основних виробничих фондів та розробка пропозицій щодо їх поліпшення [Електронний ресурс] / І.О.Чорна. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2009\\_2/files/Econ\\_02\\_2009\\_Chorna.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_2/files/Econ_02_2009_Chorna.pdf) (дата звернення 11.12.2015). – Назва з екрана.
12. Стригуль, Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / Л.С. Стригуль, А.С. Тімонова // Вісник НТУ «ХПІ». – 2014. – №32 (1075). – С.47-50.

#### References

1. Nemish, Yu. (2012) Concept "fixed assets" of modern scientific researches, *Agrarian economy*, 3-4, 1-7 [in Ukrainian].
2. Mordvintseva, T.V. (2013) Fixed assets of the enterprise: economic essence *Sustainable development of economy*. 2 (19). 90-94 [in Ukrainian].
3. Dovgalyuk, N. V. *Analysis of structure of fixed assets of the agrarian enterprises of Zhitomirshchina*. Available at : <http://intkonf.org/dovgalyuk-nv-analiz-strukturi-osnovnih-zasobiv-agrarnih-pidpriemstv-zhitomirshchini/> (12.12.2015) [in Ukrainian].
4. Blank, I.A. (2004). *Finansovy management. Training course*. The second prod., Reslave. and additional. M.: Elga, Nika Center [in Russian].
5. Yanchev, A. V. (2014). Teoretiko-metodologichesky bases of registration process in information economy. *The Business Inform*, 4, 341–346 [in Ukrainian].
6. Babayev, Yu.A. (2013). *Bukhgaltersky financial accounting [Financial Accounting]*. M.: "RIOR" [in Russian].
7. Bilyk, M. D., Babyak, N. D., Sokolova, O. B. (2008). *Finance of the enterprises. Practical work*. M.: Center of educational literature [in Russian].
8. Butynec', T.A. (2014). Vnutrishnij audyt osnovnyh zasobiv: vyjavlennja typovyh porushen' v obliku [Internal audit of fixed assets: identification of typical violations in account]. *Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis*, 3 (30), 3-12 [in Ukrainian].
9. Demyanenko, M.Ya. (2010). *Finansovi resursy sil'skogospodars'kyh pidprijemstv Ukraïny: teorija i praktyka* [Finance resources of the agricultural enterprises of Ukraine: theory and practice]. M.: DBL, 2010 [in Ukrainian].
10. Osovskaya, G. V., & Osovsky, A.A. (2008). Management bases. Available at : [http://management-books.biz/teoriya-menedjmenta\\_693/ponyattya-organizatsiji-20671.html](http://management-books.biz/teoriya-menedjmenta_693/ponyattya-organizatsiji-20671.html) (11.12.2015).
11. Chorna, I.A. Efektyvnist' vykorystannja osnovnyh vyrobnychyh fondiv ta rozrobka propozycji shhodo i'h polipshennja [Effektivnost of use of the fixed business assets and development of offers on their improvement. Available at : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2009\\_2/files/Econ\\_02\\_2009\\_Chorna.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_2/files/Econ_02_2009_Chorna.pdf) [in Ukrainian].
12. Strigul, L.S. (2014). Ways of improvement of the organization of the account and audit of fixed assets. *Bulletin NTU "HPI"*, 32 (1 075). 47-50 [in Ukrainian].



ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ  
ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО  
АНАЛІЗУ І АУДИТУ



INFORMATION SYSTEMS  
OF ACCOUNTING, ECONOMIC  
ANALYSIS AND AUDIT

УДК 657

JEL Classification M41

**Воляк Леся**

асистент кафедри статистики та економічного аналізу, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна

E-mail: voliaklr@gmail.com

## ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ІННОВАЦІЙ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

**Voliak Lesia**

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

E-mail: voliaklr@gmail.com

## ACCOUNTING REFLEXION OF ECO-INNOVATIVE PROCESS AT AGRICULTURAL ENTERPRISES

### *Анотація*

**Актуальність.** Розглянуто сутність інноваційної діяльності та основні напрями впровадження екологічних інновацій на сільськогосподарських підприємствах. На основі аналізу статистичних матеріалів виявлено ослаблення зв'язків між розробленням інновацій та їх впровадженням у виробництво, зокрема і через неналежне їх облікове відображення. Запропоновано вести облік екологічних інновацій у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності з розробкою аналітичних розрізів до відповідних рахунків, що сприятиме зростанню релевантності інформації для цілей управління.

**Мета.** Метою даного дослідження є аналіз сучасного стану обліку екологічних інновацій на сільськогосподарських підприємствах та виявлення шляхів його вдосконалення.

**Методи.** Методологічною основою дослідження є: діалектичний метод і системний підхід до визначення об'єктів інноваційної діяльності; гносеологічний метод – для уточнення та поглиблення змісту понять й категорій щодо обліково-відображення екологічних інновацій; аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення застосовано для розвитку вихідних положень теорії та методології бухгалтерського обліку й аналізу інноваційної діяльності.

**Результати.** Екологічні інновації сприяють покращенню еколого-економічної результативності діяльності сільськогосподарських підприємств шляхом нарощення асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу, зростання комфортності умов праці та

посилення конкурентної позиції агроформувань. З метою отримання зовнішніми та внутрішніми користувачами релевантної інформації щодо ефективності використання екологічних інновацій та їх соціально-економічну значимість запропоновано здійснювати облік екоінновацій у розрізі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності шляхом розробки аналітичних розрізів до відповідних рахунків витрат і здійснення оперативного аналізу на усіх етапах їх реалізації.

**Перспективи.** Врахування екологічних інновацій у системі бухгалтерського обліку дасть змогу вдосконалити обліково-аналітичне забезпечення управління еколого-економічними процесами та сприятиме ефективнішому обґрунтуванню оперативних і тактичних управлінських рішень.

**Ключові слова:** екологічні інновації, природокористування, облікове відображення, управлінські рішення, сільськогосподарські підприємства.

### Abstract

**Introduction.** The author examines the level of accounting reflection of eco-innovative process at agricultural enterprises. Extensive coverage is given to the main directions of accounting improvement of environmental innovations.

**Purpose.** The research problem for this study is to describe the main accounting issues of innovative activity of agricultural enterprises and to analyze the systematic approach to reflecting the innovations in accounting.

**Methods.** The dialectal method and system approach to identifying the objects of innovative activity were used in the paper. Gnoseological method was applied for establishing and revealing the categories of accounting reflection of environmental innovations. Method of structural analysis, synthesis, deductive and inductive approaches, idealization and summarizing were employed for development of theoretical principles and methodology of accounting and analysis of innovative activity.

**Results.** The study has confirmed the necessity of providing the corresponding analytics with detailed study of expenses of eco-innovative character. Tabulating of researched information allows the systematization of isolated information about expenses for innovative activity.

**Discussion.** Ignoring the environmental options of activity and lack of effective operation of innovative activity caused weakening connection between elaboration of innovations and their providing in production.

**Keywords:** environmental innovation, environmental management, accounting display, agricultural enterprises.

### Аннотация

**Актуальность.** Рассмотрено сущность инновационной деятельности и основные направления внедрения экологических инноваций в сельскохозяйственные предприятия. На основе анализа статистических материалов выявлено ослабление связей между разработкой инноваций и их внедрением в производство, в том числе и из-за ненадлежащего их учетного отображения. Предложено вести учет экологических инноваций в составе инвестиционной, операционной и финансовой деятельности с разработкой аналитических разрезов к соответствующим счетам, что будет способствовать росту релевантности информации для целей управления.

**Цель.** Целью данного исследования является анализ современного состояния учета экологических инноваций на сельскохозяйственных предприятиях и выявление путей его совершенствования.

**Методы.** Методологической основой исследования являются: диалектический метод и системный подход к определению объектов инновационной деятельности; гносеологический метод - для уточнения и углубления содержания понятий и категорий по учетно-отображения экологических инноваций; анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, идеализация и обобщение применены для развития исходных положений теории и методологии бухгалтерского учета и анализа инновационной деятельности.

**Результаты.** Экологические инновации способствуют улучшению эколого-экономической результативности деятельности сельскохозяйственных предприятий путем наращивания ассимиляционных возможностей воспроизводства природно-ресурсного потенциала, рост

комфортности условий труда и усиления конкурентной позиции агроформирований. С целью получения внешними и внутренними пользователями релевантной информации об эффективности использования экологических инноваций и их социально-экономическую значимость предложено осуществлять учет экоинноваций в разрезе инвестиционной, операционной и финансовой деятельности путем разработки аналитических разрезов в соответствующие счета расходов и осуществления оперативного анализа на всех этапах их реализации.

**Перспективы.** Учет экологических инноваций в системе бухгалтерского учета позволит усовершенствовать учетно-аналитическое обеспечение управления эколого-экономическими процессами и будет способствовать более эффективному обоснованию оперативных и тактических управленческих решений.

**Ключевые слова:** экологические инновации, природопользования, учетное отражение, управленческие решения, сельскохозяйственные предприятия.

**Актуальність.** У світі спостерігається стійка тенденція прискорення темпів науково-технічного розвитку, а тому метою вітчизняних суб'єктів господарювання є здійснення інноваційної діяльності як головної вимоги сьогодення з формування високого технологічного та організаційного рівня функціонування підприємства. Для досягнення зазначеної мети необхідно володіти достовірною та неупередженою економічною інформацією про виробничу діяльність на підприємстві з врахуванням її екологічних параметрів, що дасть змогу здійснювати ефективно управління даними процесами.

Чинні облікові моделі не адекватні різновидам інноваційних процесів і не надають достатньої кількості достовірних даних для проведення економічного аналізу в сфері інновацій. У зв'язку з цим необхідною є розробка науково обґрунтованої системи обліку й аналізу екологічної інноваційної діяльності сільськогосподарських підприємств з врахуванням екологічної складової. Облікова інформаційна системи та економічний аналіз мають створити необхідні умови для розширення, прискорення й підвищення ефективності процесів створення та реалізації різних видів інновацій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у вивчення інноваційних процесів в аграрному секторі здійснили С. А. Володін, М. В. Зубець, М. І. Крупка, М. Ю. Коденська, П. Т. Саблук, О. Г. Шпикуляк, В. В. Юрчишин. У працях авторів досліджуються та обґрунтовуються пропозиції для підвищення ефективності інноваційного процесу. Проте й досі в Україні вкрай низький рівень впровадження інновацій, особливо у сфері охорони навколишнього природного середовища, відсутні дієві механізми управління екологічними інноваціями, не відпрацьовані облікові системи їх моніторингу і перспектив впровадження тощо. Тому актуальним є дослідження обліково-аналітичного відображення екологічних інновацій у діяльності сільськогосподарських підприємств.

**Метою** даного дослідження є аналіз сучасного стану обліку екологічних інновацій на сільськогосподарських підприємствах та виявлення шляхів його вдосконалення.

**Методи.** Методологічною основою дослідження є: діалектичний метод і системний підхід до визначення об'єктів інноваційної діяльності; гносеологічний метод – для уточнення та поглиблення змісту понять й категорій щодо обліково-відображення екологічних інновацій; аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення застосовано для розвитку вихідних положень теорії та методології бухгалтерського обліку й аналізу інноваційної діяльності.

**Результати.** Суть та регулювання інноваційної діяльності підприємств регламентується Законами України «Про інноваційну діяльність» та «Про інвестиційну діяльність», де інновація визначається як одна з форм інвестицій [1, 2]. У Законі України «Про інноваційну діяльність» інновації трактуються як новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоспроможні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери [1]. Разом з тим законодавчо не визначено сутність терміну «екологічні інновації», що спричиняє неоднозначність його трактування. Науковці розглядають дану категорію як зміни в соціально-економічному розвитку господарської системи, які поряд з позитивним соціально-економічним ефектом поліпшують стан навколишнього природного середовища або зменшують негативний вплив на нього, а також сприяють ефективному відтворенню природно-ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств [3, 4].

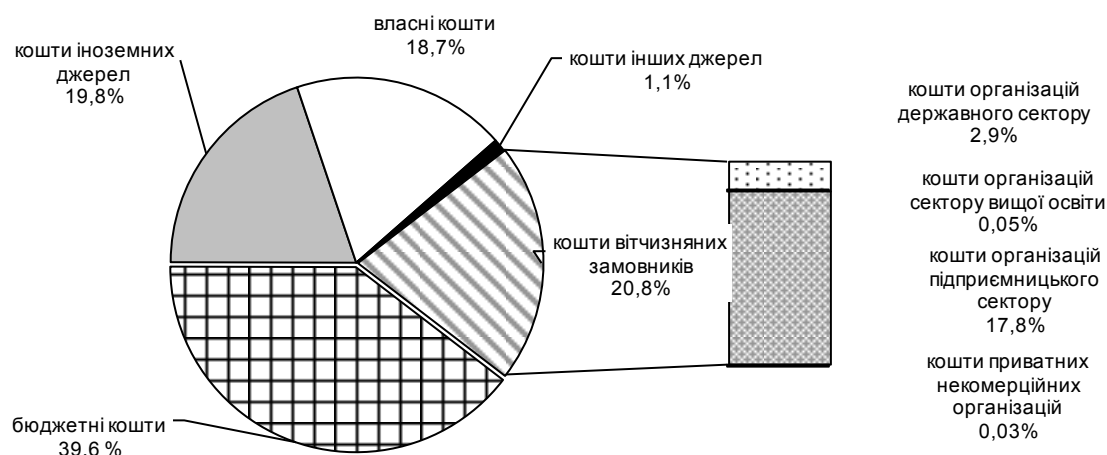
Основними напрямками впровадження екологічних інновацій у сільськогосподарському виробництві є заходи щодо збереження і відтворення родючості ґрунтів на основі запровадження екологобезпечного виробництва, створення високопродуктивних генотипів рослин і тварин, засобів захисту їх від шкідливих організмів та хвороб, розробка енергозберігаючих, екологобезпечних технологій виробництва і переробки продукції рослинництва й тваринництва, створення машин і обладнання для комплексної механізації агропромислового виробництва з одночасним зменшенням навантаження на навколишнє середовище [5].

Для ефективного управління інноваційною діяльністю необхідним є відображення її об'єктів у системі бухгалтерського обліку. На даний час це ускладнено відсутністю методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку екологічної інноваційної діяльності. Як наслідок її об'єкти не забезпечені відповідними рахунками, що призводить до відсутності відображення їх специфіки. На більшості підприємств відсутні реєстри внутрішнього обліку, за допомогою яких можливо відслідковувати еколого-економічні показники інноваційної діяльності, цільове спрямування фінансування, у фінансовій звітності відсутні статті, що відображають доходи, витрати та результати екологічної інноваційної діяльності підприємства. Внаслідок цього неможливо проконтролювати ефективність впровадження екологічних інновацій, що знаходить своє відображення у низькому рівні їх впровадження.

У 2014 р. на придбання інноваційних технологій витрачено 0,4% від загальної суми витрат суб'єктів підприємництва та 0,08% відповідних бюджетних витрат. Це призвело до ослаблення зв'язків між розробленням інновацій та їх впровадженням у виробництво: впроваджується менше половини створеної науково-технічної продукції за найбільш важливими для пріоритетними напрямками розвитку науки і техніки («енергетика та енергоефективність» – 45%; «раціональне природокористування» – 30%), впроваджується чи набуває інших форм використання до 60% створеної за рахунок коштів Державного бюджету науково-технічної продукції, впроваджується біля 50% створених за рахунок коштів держбюджету новітніх технологій [6].

У 2014 р. на виконання науково-технічних розробок спрямовано 47,8% загального

обсягу витрат, які на 31,7% профінансовані за рахунок власних коштів, 36,4% – іноземними фірмами, 20,2% – організаціями підприємницького сектору. Частка витрат на виконання науково-технічних послуг становила 11,1% загального обсягу витрат (рис. 1). Більше половини загального обсягу витрат спрямовано на дослідження і розробки зі створення нових або вдосконалення існуючих видів виробів, технологій та матеріалів, 13% яких – на замовлення промислових підприємств [6].



**Рис. 1. Розподіл загального обсягу фінансування наукових та науково-технічних робіт в Україні за джерелами, %**

*Розраховано автором на підставі [6]*

За попередніми розрахунками, питома вага загального обсягу витрат у ВВП становила 0,66%, у тому числі за рахунок коштів державного бюджету – 0,26%. За даними Євростату, частка обсягу витрат на наукові дослідження та розробки країн ЄС-28 у ВВП становила 2,01% [7].

Що стосується впровадження екологічних інновацій у сільськогосподарських підприємствах – дана інформація не відображається у офіційній статистичній звітності, що не дозволяє оцінити ефективність їх впровадження та використання.

Для надання релевантної інформації різним групам користувачів щодо доцільності впровадження та ефективності використання екологічних інновацій необхідним є відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку. Відповідно сучасна облікова система окрім реєстрації та систематизації господарських об'єктів і суб'єктів повинна виступати основою для прийняття управлінських рішень з метою визначення конкурентної позиції підприємства, аналізу інтелектуального капіталу та створення подальших стратегічних планів інноваційної діяльності з екологічною спрямованістю. Це вимагає організації обліку та аналізу екологічних інновацій з відображення їх у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Основний акцент при цьому ставиться на інноваційну діяльність, яка відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактується як – придбання та реалізація необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [8]. Відповідно до цього

витрати на інноваційні процеси можуть мати капітальний характер (впровадженням нових типів виробництв, технологій, виробничого обладнання, технічним переозброєнням виробництва, переоснащенням устаткування) і поточний характер та бути пов'язані з операційною діяльністю, у ході якої створюються безпосередньо інноваційні продукти та інноваційна продукція.

Облік капітальних та поточних витрат на інноваційну діяльність відображаються відповідно до алгоритмів бухгалтерського обліку на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 92 «Адміністративні витрати», субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки». При цьому доцільним є розробка до цих рахунків відповідної аналітики із деталізацією витрат екологічного інноваційного характеру. Зведення даної інформації у відомість (звіт) за видами інноваційних витрат дозволить систематизувати розрізнену інформацію про витрати на інноваційні процеси і ефективніше використовувати ці дані для цілей управління.

**Висновки і перспективи.** На основі дослідження існуючого облікового відображення екологічних інновацій встановлено неадекватність інформаційного забезпечення інноваційної діяльності сучасним потребам управління і аналізу. Це проявляється у відсутні методичні рекомендації з відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інноваційні процеси; розпорошеності даних на різних рахунках бухгалтерського обліку; фрагментарного обліку екологічних параметрів діяльності підприємств та, як наслідок, відсутність систематизованої інформації для оперативного та стратегічного управління витратами на екологічні інноваційні процеси.

Неврахування екологічних параметрів діяльності та відсутність ефективного управління інноваційною діяльністю спричинило ослаблення зв'язків між розробленням інновацій та їх впровадженням у виробництво. Часткове вирішення цих проблем можливе за рахунок врахування екологічних параметрів діяльності підприємства та розробка аналітичних розрізів до відповідних рахунків витрат на інновацій діяльність, що сприятиме зростанню релевантності інформації для цілей управління.

#### Список використаних джерел

1. Закон України «Про інноваційну діяльність» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.
2. Закон України «Про інвестиційну діяльність» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
3. Беляєва Г. Роль інформаційного забезпечення при впровадженні інноваційних елементів механізму ресурсозбереження промислових підприємств / Г. Беляєва // Економічний аналіз. – 2012. – № 10. – Ч. 4. С. 19–21.
4. Відоменко О.І. Управління екологічними інноваціями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/4959>
5. Родін В.С. Шляхи розвитку інноваційної діяльності в АПК України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.nbu.gov.ua/handle/123456789/12041>.
6. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
7. The Global Competitiveness Report 2014–2015: Full Data Edition. World Economic Forum, Geneva, 2014 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2014-15.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf)

8. Наказ «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

#### References

1. Закон України «Про innovacijnu dijajlnistj» (2002). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15> [in Ukrainian].
2. Закон України «Pro investycijnu dijajlnistj» (1991). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> [in Ukrainian].
3. Beljajeva, Gh. (2012). Rolj informacijnogho zabezpechennja pry vprovadzheni innovacijnykh elementiv mekhanizmu resursozberezhennja promyslovykh pidpryjemstv [The role of information support in implementing innovative elements of the mechanism of resource industry]. *Ekonomichnyj analiz*, 10 (4), 19–21.
4. Vidomenko, O.I. (2012). Upravlinnja ekologhichnymy innovacijamy [Management ecological innovations]. Retrieved from <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/4959>
5. Rodin, V.S. (2008). Shljakhy rozvytku innovacijnoji dijajlnosti v APK Ukrainy. [Ways of innovation in AIC of Ukraine]. Retrieved from <http://dspace.nbu.gov.ua/handle/123456789/12041>
6. Derzhavnyj komitet statystyky Ukrainy (<http://www.ukrstat.gov.ua>) [in Ukrainian].
7. The Global Competitiveness Report 2014–2015: Full Data Edition. World Economic Forum, Geneva (2014) Retrieved from [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2014-15.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf)
8. Nakaz «Pro zatverdzhennja Nacionaljnogho polozhennja (standartu) bukghaltersjkogho obliku 1 «Zaghaljni vymoghy do finansovoji zvitnosti» (2013). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].



КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ  
АНАЛІЗ



CONTROL AND ECONOMIC  
ANALYSIS

УДК 658.5

JEL Classification M21

**Зорина Ирина**

к.э.н., доцент, доцент кафедры экономики промышленных предприятий,  
УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика  
Беларусь

E-mail: kepp@bseu.by

## ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛИ ПРИ ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ ПРЕДПРИЯТИЙ

**Zorina Irina**

PhD (Econ), Associate Professor, Department of Economy of Industrial Enterprises,  
EE "Belarus State Economic University", Minsk, Belarus

E-mail: kepp@bseu.by

## FORMATION OF INDICATORS PROFITS IN EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF COMPANIES

### **Аннотация**

**Актуальность.** В настоящее время в учетно-аналитической практике Республики Беларусь и других государств СНГ, а также стран с развитой рыночной экономикой отсутствует научно обоснованное определение понятия «валовая прибыль», не разработаны методические основы формирования себестоимости реализованной продукции, участвующей в расчете данного показателя финансовых результатов в системе бухгалтерского учета. Этим обуславливается актуальность представленной в статье проблемы исследования.

**Цель.** Исследования показателей прибыльности в бизнес-планировании, при обосновании инвестиционных проектов в направлении гармонизации показателей прибыли в соответствии с МСФО 1 «Финансовая отчетность».

**Методы.** Используются диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формирования показателей прибыли при оценке эффективности работы предприятий.

**Результаты.** В статье исследуются вопросы формирования показателей прибыли в бизнес-планировании, при обосновании инвестиционных проектов, МСФО 1 «Финансовая отчетность». По результатам исследования обоснованы рекомендации по гармонизации показателей прибыли в соответствии с МСФО 1.

**Перспективы.** Внедрение названных рекомендаций, обеспечивает единый подход к формированию показателя «валовая прибыль» и сопоставимость данных, представленных



отчетности различных организаций.

**Ключевые слова:** валовая прибыль, прибыль от реализации, себестоимость реализованной продукции, прямые переменные и условно-постоянные расходы.

### Abstract

**Introduction.** Currently, the accounting and analytical practice of the Republic of Belarus and other CIS states as well as countries with developed market economies, there is no scientifically based definition of "gross income" without methodical principles of cost of sales involved in calculating this indicator of financial results in the system accounting. This is caused by the relevance of the research presented in the article the problem.

**Purpose.** Research profitability in business planning, the justification of investment projects in the direction of harmonization of indicators of profit in accordance with IFRS 1, "Financial Statements".

**Methods.** We used the dialectical method of knowledge, systematic and integrated approach to the knowledge and development of indicators in assessing the profit performance of the enterprises.

**Results.** The article examines the issues of formation of profit indicators in the business plan, the justification of investment projects, IAS 1 "Financial Statements". The study substantiated recommendations on the harmonization of the profit figures in accordance with IFRS 1.

**Discussion.** Implementation of these recommendations will provide a unified approach to the formation of the indicator "gross profit" and comparability of data submitted by various organizations reporting.

**Keywords:** gross margin, profit from sales, cost of goods sold, direct variable and fixed costs.

**Актуальность.** На современном этапе развития экономики Республики Беларусь все более возрастает ответственность каждой организации за достоверность показателей, представленных в ее бухгалтерской отчетности. Одной из важнейших форм отчетности при этом является Отчет о прибылях и убытках, поскольку основной целью хозяйственной деятельности коммерческих организаций является получение прибыли. Первым показателем, который рассчитывается в отчете о прибылях и убытках, является «валовая прибыль». От правильности ее расчета зависит достоверность всего отчета, т.к. все дальнейшие расчеты основываются на данном показателе. В связи с этим исследование вопросов определения экономической сущности категории «валовая прибыль» как объекта учета и особенностей ее отражения в отчете о прибылях и убытках имеет актуальное значение.

**Анализ последних исследований и публикаций.** В настоящее время в экономической литературе существует множество подходов к определению «валовая прибыль», помимо этого, ситуация усугубляется тем, что, наряду с данным понятием также используется большое количество схожих терминов: «маржинальный доход», «маржа покрытия», «сумма покрытия», «валовая маржа».

Ряд авторов (В.В. Ковалев, Л.Л. Ермолович) отождествляют показатели «валовая прибыль» и «маржинальная прибыль», включая при этом в состав себестоимости, используемой при расчете валовой (маржинальной) прибыли различный состав затрат. По мнению других авторов (А. Апчерча, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датора, О.Д.Кавериной, Т.В. Шишковой) между показателями валовой и маржинальной прибыли существует существенная разница. Так, при расчете валовой прибыли из выручки от реализации вычитается себестоимость реализованной продукции, состоящей из производственных затрат, а при расчете маржинальной прибыли из выручки вычитаются переменные затраты как производственные, так и непроизводственные.

Именно такой порядок формирования маржинальной прибыли предусмотрен в постановлении Министерства экономики РБ № 158 «Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов», в действующей редакции.

После специфичности экономического содержания показателя «валовая прибыль», предлагаем перейти к рассмотрению определения его понятия.

На основании проведенного исследования мнений различных авторов к определению «валовая прибыль», было выявлено, что среди экономистов отсутствует единство мнений, что не позволяет однозначно идентифицировать сущность и значение данного показателя. По результатам исследований Малей Е.Б. и Казимировой А.Г. примерно 12,9% экономистов придерживается мнения, что валовая прибыль – это сумма прибылей предприятий до вычетов и отчислений (авторы Ильин С.С., Васильева Т.И., Кураков Л.П., Кураков В.Л. и др.); примерно 67,8% экономистов считают, что валовая прибыль – это разность между выручкой (нетто) и расходами (авторы Морозова О.А., Шайков Л., Ходанович Г.В., Качалин В.В., Шестакова А.В., Тоффлер Б.Э., Имбер Дж., Антони Р.Н., Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Шеремет А.Д., Палий В.Ф., Ермолович Л.Л.); а остальные 19,3% изученной совокупности мнений – это экономисты, имеющие свое индивидуальное определение изучаемого понятия, которое не разделено кем-либо еще (Райзберг Б.А., Лазовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. и др.).

То есть можно говорить о двух основных подходах. В свою очередь, второй подход можно разделить на три группы согласно составу расходов, участвующих в расчете валовой прибыли.

Первая группа авторов (примерно 38,7%) в качестве таких расходов называет переменные затраты (Морозова О.А., Шайков Л., Ходанович Г.В., и др.); вторая (примерно 6,5%) – прямые расходы (Качалин В.В., Шестаков А.В., Тоффлер Б.Э., Имбер Дж., Ермолович Л.Л. и др.). Третья группа авторов (примерно 22,6%) предполагает, что из выручки необходимо вычитать себестоимость реализованной продукции (Антони Р.Н., Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Шеремет А.Д., Палий В.Ф. и др.), при этом ими не указывается подход, положенный в основу расчета себестоимости.

Этот вопрос решен только в МСФО, где, исходя из структуры отчета о прибылях и убытках, очевидно, что под понятием «себестоимость» понимается непосредственно усеченная себестоимость, т.е. рассчитанная на основе переменных расходов. При этом следует отметить, что согласно международным стандартам, а именно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» Отчет о прибылях и убытках может быть сформирован двумя методами: «по функциональному назначению затрат (метод себестоимости продаж)» и «по видам затрат». И лишь при применении первого метода в Отчете о прибылях и убытках будет присутствовать статья «валовая прибыль».

**Цель.** Исследования показателей прибыльности в бизнес-планировании, при обосновании инвестиционных проектов в направлении гармонизации показателей прибыли в соответствии с МСФО 1 «Финансовая отчетность»

**Методы.** В процессе исследования использованы диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формированию показателей прибыли при оценке эффективности работы предприятий.

**Результаты.** Возникновение термина «валовая прибыль» в Республике Беларусь

можно отнести к 1992 году, когда вступил в силу Закон Республики Беларусь от 22.12.1991 № 1330-XII «О налогах на доходы и прибыль», где он принимается в качестве объекта налогообложения налогом на прибыль и трактуется как «...сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства), ценных бумаг, имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям».

Появление данной категории в бухгалтерском учете связано с введением нового показателя в Отчет о прибылях и убытках на основе принятого постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности», где валовая прибыль определяется как разница между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг.

До 2012 года «валовая прибыль» согласно нормам постановления №19 формировалась расчетным путем непосредственно в Отчете о прибылях и убытках. После введения с 1 января 2012 г. Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 (далее постановление № 111), обозначенная проблема не только не была решена, но наоборот усугубилась. Так, в противоположность рекомендациям постановления № 19 по определению валовой прибыли расчетным путем в Отчете о прибылях и убытках с 2012 г. в постановлении № 111 даже эти рекомендации отсутствуют. Методика формирования данного показателя в системе синтетического и аналитического учета отсутствовала как до 2012 г., так и после этого, о чем свидетельствуют положения введенного с 1 января 2012 г. нового Типового плана счетов, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50.

Как показало исследование, порядок расчета валовой прибыли предприятий в финансовой отчетности стран СНГ идентичен расчету, предусмотренному МСФО №1 «Представление финансовой отчетности» по функциям затрат (табл. 1), которая определяется путем вычитания из выручки от реализации без налогов и платежей себестоимости реализованной продукции (продаж) без условно-постоянных расходов.

Отличие состоит в том, что при определении прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг), последняя формируется путем вычитания из валовой прибыли условно-постоянных расходов.

Новый методологический подход к формированию валовой прибыли состоит в том, что так называемые условно-постоянные расходы не включаются в состав себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, а выделяются отдельными статьями затрат на производство и реализацию продукции, как условно-постоянные расходы. Такой подход требует научного обоснования нескольких принципов:

- во-первых, требуется единый подход к формированию понятия «валовая прибыль» в системе показателей финансовых результатов как при планировании, так и в учетно-аналитической практике;

Таблица 1

**Формирование показателей прибыли промышленных предприятий  
Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Республики Казахстан  
и в соответствии с МСФО 1**

Республика Беларусь Форма №2 утверждена Приказом Минфина РБ от 31.10.2011 г. № 111	Российская Федерация Форма №2 утверждена Приказом Минфина РФ от 06.04.2015 г. № 57н	Республика Украина Форма №2 утверждена Приказом Минфина Украины от 28.03.2013 г. № 433	Республика Казахстан Форма №2 утверждена Приказом Минфина РК от 20 августа 2010 года № 422	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» Отчет о прибыли или убытке в ред. от 26.08.2015 г.
<p>1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 3. <b>Валовая прибыль</b> (стр. 1 - 2) 4. Управленческие расходы 5. Расходы на реализацию 6. <b>Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг</b> (стр. 3 -4-5) 7. Прочие доходы по текущей деятельности 8. Прочие расходы по текущей деятельности 9. <b>Прибыль (убыток) от текущей деятельности</b> (стр.6 +7-8) 10. Доходы по инвестиционной деятельности В т.ч.: доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов доходы от участия в уставном капитале других организаций проценты к получению прочие доходы по инвестиционной деятельности 11. Расходы по инвестиционной деятельности В т.ч.: расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов прочие расходы по инвестиционной деятельности</p>	<p>1. Выручка (за вычетом НДС, акцизов) 2. Себестоимость продаж 3. <b>Валовая прибыль (убыток)</b> (стр. 1-2) 4. Коммерческие расходы 5. Управленческие расходы 6. <b>Прибыль (убыток) от продаж</b> (стр. 3-4-5) 7. Доходы от участия в других организациях 8. Проценты к получению 9. Проценты к уплате 10. Прочие доходы 11. Прочие расходы 12. <b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b> (стр.6+7+8-9+10-11) Текущий налог на прибыль, т.ч.: Постоянные налоговые обязательства (активы) 13. Изменение отложенных налоговых обязательств 14. Изменение отложенных налоговых активов 15. Прочее 16. <b>Чистая прибыль (убыток)</b> (стр.12 -13-14+15-</p>	<p>1 <i>Финансовые результаты</i> 1. Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ услуг) 2. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) 3. <b>Валовая прибыль (убыток)</b> (стр. 1-2) 4. Иные операционные доходы 5. Административные расходы 6. Расходы на сбыт 7. Иные операционные расходы 8. <b>Финансовый результат от операционной деятельности:</b> (стр.3 +4-5-6-7) прибыль убыток 9. Доход от участия в капитале 10. Иной финансовый доход 11. Иные доходы 12. Финансовые расходы 13. Потери от участия в капитале 14. Иные расходы 15. <b>Финансовый результат до налогообложения</b> (стр. 8 +9+10+11-12-13-14) Прибыль убыток 16. Расходы (доходы) по налогу на прибыль 17. <b>Чистый финансовый результат</b> (стр.15-16) Прибыль убыток 2. <i>Элементы операционных расходов:</i> 1. Материальные затраты 2. Расходы на оплату труда</p>	<p>1. Выручка 2. Себестоимость реализованных товаров и услуг 3. <b>Валовая прибыль</b> (стр. 1 – 2) 4. Расходы по реализации 5. Административные расходы 6. Прочие расходы 7. Прочие доходы 8. <b>Итого операционная прибыль (убыток)</b> (+/- строки с 3 по 7) 9. Доходы по финансированию 10. Расходы по финансированию 11. Доля организации в прибыли (убытке) ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия 12. Прочие неоперационные доходы 13. Прочие неоперационные расходы 14. <b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b> (+/- строки с 8 по 13) 15. Расходы по подоходному налогу 16. <b>Прибыль (убыток) после</b> 17. <b>Налогообложения от продолжающейся деятельности</b> (строка 14 – строка 15) 18. <b>Прибыль (убыток) после</b> 19. <b>налогообложения от прекращенной деятельности</b> 19. <b>Прибыль за год</b> (строка 16 + строка 17) относимая на: собственников материнской организации долю неконтролирующих собственников</p>	<p>Информация, подлежащая представлению в отчете о прибыли или убытке: <b>1. По характеру затрат:</b> 1) Выручка 2) Прочий доход 3) Расходы: 3.1) Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства 3.2) Использованное сырье и расходные материалы 3.3) Расходы на вознаграждения работникам 3.4) Расходы на амортизацию 3.5) Прочие расходы 4) Прибыль до налогов <b>2. По функции затрат (себестоимости продаж)</b> 1) Выручка 2) Себестоимость продаж 3) Валовая прибыль 4) Прочий доход 5) Затраты на сбыт 6) Административные расходы 7) Прочие расходы 8) Прибыль до налогов</p>

Продолжение табл. 1

<p>12. Доходы по финансовой деятельности В т.ч.: курсовые разницы от пересчета активов и обязательств прочие доходы по финансовой деятельности</p>		<p>3. Отчисления на социальные нужды 4. Амортизация 5. Иные операционные расходы Сумма</p>		
<p>1. Расходы по финансовой деятельности В т.ч.: проценты к уплате курсовые разницы от пересчета активов и обязательств прочие расходы по финансовой деятельности <b>2. Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности</b> (стр. 10-11+12-13) <b>3. Прибыль (убыток) до налогообложения</b> (стр. 9+14) 4. Налог на прибыль 5. Изменение отложенных налоговых активов 6. Изменение отложенных налоговых обязательств 7. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) 8. Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода) <b>9. Чистая прибыль (убыток)</b> (стр. 15-16+17+18-19-20)</p>				

- во-вторых, для использования первого принципа необходимо обеспечить единство слагаемых затрат, включаемых в себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг по прямым переменным затратам и по условно-постоянным расходам при определении валовой прибыли. Именно от формирования названных двух видов затрат и будет зависеть величина прибыли от реализации.

При таком подходе прибыль от реализации определяется как разница между валовой прибылью и условно-постоянными расходами. До настоящего времени не решены вопросы: что включать в состав себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг в форме «Отчет о прибылях и убытках»; правомерно ли приравнивать себестоимость реализованной продукции к прямым переменным затратам.

В системе бизнес планирования вместо себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг предусмотрены условно-переменные затраты, что позволяет определять показатель «маржинальная (переменная) прибыль». Так, для

промышленных предприятий Республики Беларусь в правилах по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов предусмотрены расчеты по следующим показателям прибыли (Правила по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов в редакции от 02.07.2015 г., №40).

Как видно из таблицы 2 при обосновании инвестиционных проектов четко выделяются условно-постоянные и условно-переменные издержки. Определяется достаточно ли будет валовой прибыли для покрытия условно-постоянных статей затрат.

Таблица 2

**Расчет прибыли от реализации при разработке бизнес-планов инвестиционных проектов**

(валюта расчета)

N п/п	Наименование показателей	Базовый период (год)	По периодам (годам) реализации проекта			
			1	2	...	t
1	Выручка от реализации продукции					
2	Налоги, сборы, платежи, включаемые в выручку от реализации продукции					
3	Выручка от реализации продукции (за минусом НДС, акцизов и иных обязательных платежей) (стр. 1 - стр. 2)					
4	Условно-переменные издержки					
5	Маржинальная (переменная) прибыль (стр. 3 - стр. 4)					
6	Условно-постоянные издержки					
7	Прибыль (убыток) от реализации (стр. 3 - стр. 4 - стр. 6)					
8	Прочие доходы и расходы	x	x	x	x	x
8.1	Прочие доходы по текущей деятельности					
8.2	Прочие расходы по текущей деятельности					
8.3	Прибыль (убыток) от текущей деятельности (стр. 7 + стр. 8.1 - стр. 8.2)					

В рекомендации по разработке бизнес-планов развития коммерческих организаций Республики Беларусь на год (в ред. постановлений Минэкономики от 18.07.2014 №54) предусмотрены показатели прибыли от реализации и чистой прибыли. При этом, валовая прибыль в качестве показателя оценки эффективности работы предприятий не предусмотрена (табл. 3).

Таблица 3

**Показатели прибыли промышленной организации Республики Беларусь  
в годовых бизнес-планах**

1	Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг без налогов и платежей из выручки	млн. рублей							
2	Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	млн. рублей							
3	Прибыль, убыток (-) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (стр.1-стр.2)	млн. рублей							
4	Чистая прибыль, убыток (-)	млн. рублей							

В соответствии с рекомендацией по разработке прогнозов развития коммерческих организаций на пять лет (в ред. постановлений минэкономики от 28.06.2013 № 46) в основных показателях эффективности работы коммерческих организаций на пять лет отсутствуют показатели прибыли.

В настоящее время, в нормативных правовых актах Республики Беларусь наблюдается несколько трактовок показателя «валовая прибыль»: 1) в бухгалтерском учете – как расчетная величина, отражаемая в Отчете о прибылях и убытках; 2) в налоговом учете – как объект налогообложения и налоговая база налога на прибыль; 3) в статистике – как часть добавленной стоимости, которая остается у производителей после вычета расходов, связанных с оплатой труда работников и уплатой налогов на производство и импорт. По экономическому содержанию три величины валовой прибыли являются различными, что ведет к неоднозначной интерпретации рассматриваемого показателя.

Данная ситуация объясняется тем, что появление показателя «валовая прибыль» в бухгалтерском учете РБ является ярким примером того, как заимствования из МСФО происходит без предварительного критического анализа и научного обоснования. Следует также отметить тот факт, что в учетно-аналитической практике высокоразвитых стран и государств СНГ наблюдается аналогичная ситуация: валовая прибыль представлена в Отчете о прибылях и убытках коммерческих организаций, но ее экономическое содержание в соответствующих нормативных актах не прописано.

**Выводы и перспективы.** Опираясь на все вышесказанное, можно сделать следующие выводы:

– во-первых, для обеспечения единообразной интерпретации показателя «валовая прибыль», необходимо ввести в тексты нормативно-правовых актов его определение как объекта бухгалтерского учета. На наш взгляд наиболее целесообразно использование

следующей дефиниции:

Валовая прибыль – это разность между выручкой от реализации продукции, товаров, работ, услуг (за минусом косвенных налогов и платежей) и производственной себестоимостью реализованной продукции, товаров, работ, услуг, включаемая переменные расходы на их изготовление;

– во-вторых, применение термина «валовая прибыль» в налоговом учете в том же контексте, что и в настоящее время, является неприемлемым. В связи с этим указанный термин предлагается заменить в Налоговом кодексе РБ и подзаконных ему актах перечнем видов прибыли, представляющих собой в совокупности налоговую базу для исчисления налога на прибыль.

Например, в практике российского законодательства показатель валовой прибыли как объекта налогообложения налогом на прибыль с 2001 г. был исключен в связи с введением этого показателя в Отчете о прибылях и убытках с 1 января 2000 г;

– в-третьих, предлагается вернуть в тексты нормативно-правовых актов рекомендации по определению валовой прибыли в Отчете о прибылях и убытках, что позволит облегчить понимание данной бухгалтерской отчетности различными группами пользователей. С этой же целью предлагается уточнить составляющие компоненты себестоимости.

Помимо вышесказанного в условиях происходящей глобализации и интегрирования экономики стран СНГ в международное экономическое пространство и, в первую очередь, в экономику стран Европейского Союза, целесообразно соблюдать единый подход к формированию показателей прибыли в годовых и пятилетних планах предприятий, финансовой и статистической отчетности, инвестиционных проектах, используя рекомендации стандарта МСФО 1 по формированию показателей прибыли по функциям. Целесообразно в пункте 2.2 МСФО 1 уточнить показатель «себестоимость продаж» путем добавления термина «по прямым переменным затратам».

Внедрение названных рекомендаций, обеспечит единый подход к формированию показателя «валовая прибыль» и сопоставимость данных, представленных отчетностью различных организаций.

#### **Список использованных источников**

1. Гинзбург, А.И. Прикладной экономический анализ [Текст]/ А.И. Гинзбург. Спб.: Питер, 2005. – 320 с.
2. Донцова, Л.А. Анализ финансовой отчетности [Текст]/ Л.А. Донцова, И.А. Никифорова. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. – 368 с.
3. Ермолович, Л. Оценка финансового состояния организаций в Беларуси: методология и методика [Текст] / Л. Ермолович // Финансы, учет, аудит. – 2009. – № 1. – С. 14–18.
4. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности: утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111. – Минск: Консультант Плюс: Беларусь, ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2015. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print> Дата доступа: 10.06.2015.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признанию утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011, № 102: текст по состоянию на 28 фев. 2012 г. – Минск: Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 ООО



«ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь – 2015. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print>. Дата доступа: 10.11.2015.

6. Ковалев, В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры [Текст] / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 560 с.

7. Малей, Е.Б. Экономическая сущность понятия «валовая прибыль» как объекта учета и особенности его отражение в отчете о прибылях и убытках / Е.Б. Малей, А.Г. Казимилова. – 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/2970/1/malej\\_2010.pdf](http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/2970/1/malej_2010.pdf). Дата доступа: 28.10.2015

8. Международные стандарты финансовой отчетности / М–во финансов Российской Федерации. – Электрон. дан. – Москва : Бухгалтерский учет, 2015. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/legalframework/index.php](http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/index.php). Дата доступа: 10.12.2015.

9. Правила по разработке бизнес–планов инвестиционных проектов в редакции постановления Министерства экономики Республики Беларусь от 07.12.2007 г. №214.– 66 с.

### References

1. Ginzburg, A.I. (2005). *Prikladnoy ekonomicheskoy analiz* [Applied economic analysis]. Spb., Russia: Pyter.

2 . Dontsova, L.A. Nikiforova, I.A. *Analiz finansovoy otchetnosti* [Analysis of financial statements]. Moscow, Russia: Business and services.

3. Yermolovich, L. (2009). Otsenka finansovogo sostoyaniya organizatsiy v Belarusi: metodologiya i metodika [Assessment of the financial condition of companies in Belarus: methodology and techniques]. *Finance, accounting, auditing, 1*, 14–18.

4 . Instruction on preparation of financial statements: approved by Decree of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus of 31.10.2011 № 111 Available at : <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print>

5. Instruction on accounting of income and expenses and abrogating certain decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and their individual structural elements: approved. Resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, 30 September. 2011, № 102: the text as of February 28. 2012. Available at: <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print>

6. Kovalev, V.V. (2006). *Finansovyy analiz: metody i protsedury* [Financial analysis: methods and procedures]. Moscow, Russia: Finance and Statistics, 560.

7. Maley, Ye.B., & Kazimirova, A.G. (2015). Ekonomicheskaya sushchnost' ponyatiya «valovaya pribyl'» kak ob'yekta ucheta i osobennosti yego otrazheniye v otchete o pribylyakh i ubytkakh [The economic essence of the concept of "gross income" as accounting object and features of its reflection in the profit and loss account]. . Available at :[http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/2970/1/malej\\_2010.pdf](http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/2970/1/malej_2010.pdf).

8. International Financial Reporting Standards / Ministry of Finance of the Russian Federation. Available at : [http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/legalframework/index.php](http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/index.php)

9. Pravila po razrabotke biznes–planov investitsionnykh proyektov v redaktsii postanovleniya Ministerstva ekonomiki Respubliki Belarus' ot 07.12.2007 g. [Rules for the development of business plans for investment projects in the wording of the decision of the Ministry of Economy of the Republic of Belarus from 07.12.2007 Mr.]. 214, 66.



УДК 658.5  
JEL Classification M490

**Ермолович Лидия**

д-р экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь

E-mail: kbu\_p@bseu.by

## РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ

**Ermolovich Lydia**

Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, analysis and audit in industry, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

E-mail: kbu\_p@bseu.by

## DEVELOPMENT OF ANALYSIS OF FINANCIAL CONDITION OF INDUSTRIAL ORGANIZATIONS IN THE CONDITIONS OF GLOBALIZATION

### **Аннотация**

**Актуальностью и целью** статьи является научно–практическое обоснование методологических принципов для формирования системы показателей платежеспособности и финансового состояния, методик их расчета в соответствии с информационной базой, содержащейся в бухгалтерской и статистической отчетности организаций Европейского Союза и Республики Беларусь.

**Методы.** В процессе исследования использованы диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формирования показателей эффективности работы промышленных предприятий в условиях глобализации.

**Результаты.** Обоснованы возможности и методологические принципы гармонизации состава и методик расчета показателей платежеспособности и финансового состояния промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского Союза. Обоснованы рекомендации по использованию для оценки платежеспособности показателей достаточности денежных средств для ведения хозяйственной деятельности, погашения краткосрочных и долгосрочных обязательств.

**Перспективы.** Проведенные исследования показывают необходимость составления, помимо Отчета о прибылях и убытках, Баланса, Отчета об акционерном капитале еще одного отчета, отвечающего на ряд вопросов, касающихся наличия у организации достаточно свободных денежных средств для выплаты дивидендов, способности предприятий погасить кредиторскую задолженность и т.д.

**Ключевые слова:** платежеспособность, финансовое состояние, Европейский Союз, Республика Беларусь, сравнительная характеристика состава показателей платежеспособности и финансового состояния, методик их расчета

### **Abstract**

**Introduction and purpose.** The aim of the article is of scientific and practical substantiation of the methodological principles for the formation of a system of indicators of solvency and financial condition,

methods of their calculation in accordance with the information base contained in the accounting and statistical reporting of the organizations of the European Union and the Republic of Belarus.

**Methods.** During the research used the dialectical method of knowledge, systematic and comprehensive approach to knowledge and the formation of performance indicators of industrial enterprises in the conditions of globalization.

**Results.** The opportunities and methodological principles of composition and the harmonization of methods of calculating the solvency and financial condition of the industrial organizations of Belarus and the European Union. Based recommendations on the use of indicators to assess the solvency of the sufficiency of funds for business activities, repayment of short-term and long-term liabilities.

**Discussion.** Studies have shown the need for drawing up, in addition to the Profit and Loss Account, Balance Sheet, Statement of Stockholders' Equity another report, responding to a number of questions relating to whether the organization has sufficient available funds for dividend payments, the ability of companies to repay accounts payable, etc.

**Keywords:** pay, financial condition, the European Union, the Republic of Belarus, the comparative characteristics of the composition of indicators of solvency and financial condition, methods of their calculation.

**Актуальность.** Как показало проведенное исследование, к числу методологических принципов гармонизации состава и методик расчета показателей платежеспособности и финансового состояния промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского Союза можно отнести следующие:

- принцип единства состава показателей финансового состояния;
- принцип единства методик расчета каждого из показателей финансового состояния.

Принцип единства состава показателей, в первую очередь, предполагает разграничение двух показателей финансового состояния – платежеспособность и ликвидность.

В организациях Европейского Союза и в Российской Федерации эти показатели не отождествляются.

В основу обоснования единых методологических принципов формирования показателей платежеспособности и финансового состояния должно быть положено экономическое содержание понятия «финансовое состояние».

Понятие «финансовое состояние» происходит от французского слова «fine» – платить, оплачивать, создавать и использовать различные фонды денежных средств в организациях. Из этого следует, что экономическая сущность этого понятия неразрывно связана с кругооборотом и оборотом денежных средств в каждой организации. Этим обеспечивается сбалансированность натуральных и стоимостных показателей воспроизводства и эффективности использования всех видов производственных ресурсов. Связь финансового состояния с материальным производством и обращением осуществляется путем использования денежных средств, поэтому целесообразно понятие «финансовое состояние» рассматривать в единстве с понятием «платежеспособность».

**Анализ последних исследований и публикаций.** Систематизировав позиции ученых и нормативные документы стран Европейского Союза и Республики Беларусь по оценке финансового состояния, целесообразно в основе расчета показателей финансового состояния использовать его дефиницию как «формирование денежных

средств, полученных за счет всех видов деятельности, используемых на покрытие себестоимости реализованной продукции и прибыли, в расчетах с кредиторами и фискальной системой и обуславливающих изменения в статьях актива и пассива бухгалтерского баланса, являющихся источниками формирования показателей платежеспособности по денежным потокам, финансовой независимости по критерию собственности источников средств, обеспеченности собственными оборотными средствами». Из такого подхода к определению понятия «финансовое состояние» вытекает и научно-практическое обоснование методологических принципов формирования состава его показателей и методик их расчета.

**Целью** статьи является научно-практическое обоснование методологических принципов для формирования системы показателей платежеспособности и финансового состояния, методик их расчета в соответствии с информационной базой, содержащейся в бухгалтерской и статистической отчетности организаций Европейского Союза и Республики Беларусь.

**Методы.** В процессе исследования использованы диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формирования показателей эффективности работы промышленных предприятий в условиях глобализации.

**Результаты.** В отличие от использования в организациях Европейского союза и Российской Федерации двух показателей платежеспособности и ликвидности, включаемых в финансовое состояние, в организациях Республики Беларусь коэффициент ликвидности приравнивается к показателю платежеспособности и определяется как самостоятельный показатель, не включаемый в систему показателей оценки финансового состояния.

Первый принцип предполагает включение понятия «платежеспособность» в состав понятия «финансовое состояние». В Республике Беларусь на современном этапе они разграничены во всех нормативных документах по финансовому анализу. В отличие от этого в Европейском Союзе платежеспособность формируется в составе финансового состояния, и поэтому не выделяется как самостоятельное понятие.

В Республике Беларусь к показателям платежеспособности относится также и коэффициент обеспеченности собственными краткосрочными (оборотными) средствами. В организациях Европейского Союза и Российской Федерации этот показатель не используется для оценки платежеспособности, а характеризует обеспеченность организации собственными оборотными средствами в составе всех показателей финансового состояния организации. В Республике Беларусь к числу показателей платежеспособности организаций относится и коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами. Этот коэффициент для оценки платежеспособности в организациях европейского Союза и Российской Федерации не используется.

Кроме названных показателей для оценки финансовой устойчивости организаций Республики Беларусь используются коэффициенты капитализации и коэффициент финансовой независимости. Коэффициент капитализации определяется как отношение обязательств субъекта хозяйствования к собственному капиталу.

Коэффициент капитализации рассчитывается как отношение суммы итогов

разделов IV и V бухгалтерского баланса (строка 590 и строка 690) к итогу раздела III бухгалтерского баланса (строка 490). Значение коэффициента капитализации должно быть не более 1,0.

Коэффициент финансовой независимости (автономии) определяется как отношение собственного капитала к итогу бухгалтерского баланса.

Коэффициент финансовой независимости (автономии) рассчитывается как отношение итога раздела III бухгалтерского баланса (строка 490) к итогу бухгалтерского баланса (строка 700). Значение коэффициента финансовой независимости должно быть не менее 0,4 - 0,6.

При этом в соответствии с пунктом 3 Постановления Совета министров Республики Беларусь от 12.12. 2011 г. № 1672 «Об определении критериев платежеспособности субъектов хозяйствования» установлены следующие критерии:

□ признания субъекта хозяйствования платежеспособным является наличие коэффициента текущей ликвидности и (или) коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения более приведенных в нормативных значениях коэффициентов или равные им;

□ признания субъекта хозяйствования неплатежеспособным является наличие одновременно коэффициента текущей ликвидности и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения менее приведенных в нормативных значениях коэффициентов;

□ неплатежеспособности, приобретающей устойчивый характер, является неплатежеспособность субъекта хозяйствования в течение четырех кварталов, предшествующих составлению последнего бухгалтерского баланса;

□ неплатежеспособности, имеющей устойчивый характер, является неплатежеспособность субъекта хозяйствования в течение четырех кварталов, предшествующих составлению последнего бухгалтерского баланса, и наличие на дату составления последнего бухгалтерского баланса значения коэффициента обеспеченности финансовых обязательств активами, превышающего нормативные значения коэффициентов.

Как видно из выше изложенного, все рекомендуемые в соответствии с нормативно-правовыми актами Республики Беларусь показатели оценки платежеспособности организации рассчитываются по остаткам средств и их источников, представленным в Бухгалтерском балансе.

Не используется основная форма отчетности «Отчет о наличии и движении денежных средств» и «Отчет о прибылях и убытках». Часть приведенных выше показателей оценки платежеспособности и финансового состояния промышленных организации в Республике Беларусь совпадает с показателями оценки финансового состояния организаций в странах Европейского Союза. В первую очередь, это относится к показателю текущей ликвидности.

Как следствие, к показателям платежеспособности и финансового состояния организаций промышленности Республики Беларусь относятся: коэффициент текущей

ликвидности, коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами, коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент общей оборачиваемости капитала, коэффициент оборачиваемости оборотных средств (краткосрочных активов), коэффициент капитализации; коэффициент финансовой независимости (автономии).

В отличие от используемых для оценки платежеспособности и финансового состояния организаций Республики Беларусь состав показателей финансового состояния промышленных организаций Европейского Союза включает:

- Валюту баланса;
- Собственный или оплаченный уставный капитал предприятия;
- Чистые активы предприятия;
- Объем продаж (выручка от реализации по оплате);
- Прибыль;
- Денежный поток;
- Структуру денежного потока по видам деятельности;
- Показатели оборачиваемости оборотных активов и капитала;
- Показатели финансовой устойчивости;
- Показатели рентабельности.

Второй методологический принцип единства методик расчета каждого из показателей финансового состояния. В первую очередь, это относится к таким показателям как коэффициент текущей ликвидности.

В отличие от методики расчета коэффициента текущей ликвидности организаций промышленности в Республике Беларусь путем отношения всех краткосрочных активов к краткосрочным обязательствам (см. раздел 2) расчет этого коэффициента организаций стран Европейского Союза производится путем отношения краткосрочных финансовых вложений, денежных средств и дебиторской задолженности к краткосрочным обязательствам (формула 50):

$$Km = \frac{\Phi Вк + ДС + ДЗ}{КО}, \quad (1)$$

где ФВк - краткосрочные финансовые вложения;

ДС - денежные средства и их эквиваленты;

КО - краткосрочные обязательства;

ДЗ – дебиторская задолженность.

Использование этой формулы для оценки коэффициента текущей ликвидности является более обоснованным по следующим причинам:

- во-первых, в расчете этого коэффициента не принимают участие остатки запасов сырья, материалов, незавершенного производства, готовой продукции, так как не участвуют в обороте и кругообороте средств организации;

- во-вторых, при расчете этого коэффициента в определенной мере соотносятся показатели числителя и знаменателя формулы в денежном выражении. Рассчитываемый коэффициент текущей ликвидности в промышленных организациях Республики Беларусь не обеспечивает равнозначность слагаемых числителя и знаменателя формулы. В числителе формулы используются все краткосрочные

монетарные и немонетарные активы, в знаменателе формулы - остатки краткосрочных обязательств для погашения которых необходимы только денежные средства.

Из изложенного следует, что гармонизация методики расчета коэффициента текущей ликвидности в организациях Республики Беларусь и в организациях стран Европейского Союза возможна и необходима.

Возможна и гармонизация методики расчета коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами. Прежде всего гармонизировать необходимо числитель формулы показателя наличия собственных краткосрочных (оборотных) средств. В организациях стран Европейского Союза не используются в расчете долгосрочные обязательства. При определении наличия собственных оборотных средств в расчет принимается только собственный капитал. При этом в качестве собственного капитала в основном учитывается собственный уставный капитал. Поэтому сформированные чистые и оборотные активы обеспечены денежными средствами. Гармонизация методики расчета наличия собственных оборотных активов требует совершенствования системы бухгалтерского учета долгосрочных активов в организациях Республики Беларусь.

В соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31.10.2011 № 111 (в ред. постановлений Минфина от 06.05.2013 № 27, от 10.12.2013 № 84) в разделе I Бухгалтерского баланса «Долгосрочные активы» приводится информация об остатках основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке и строительных материалов, долгосрочных финансовых вложений, долгосрочной дебиторской задолженности, отложенных налоговых активов и других долгосрочных активов.

Наибольшую часть долгосрочных активов составляют основные средства, состав которых предусмотрен счетом 01 «Основные средства». Счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление.

В Типовом плане счетов к счету 01 «Основные средства» рекомендовано открывать субсчета по видам основных средств.

На промышленных предприятиях Республики Беларусь на счете 01 «Основные средства» учитываются как участвующие в процессе производства основные средства, так и основные средства жилищного и социального назначения. В организациях стран Европейского Союза не принимаются в расчет основные средства жилищного и социального назначения по причине их отсутствия в организациях промышленности. При наличии возможности классифицировать основные средства на субсчетах по видам основных средств имеется возможность при определении наличия собственных оборотных активов этот фактор не учитывать, что будет соответствовать методике бухгалтерского учета основных средств организаций стран Европейского Союза.

Гармонизация методики расчета наличия собственных оборотных средств предполагает при их расчете не учитывать статью «Вложения в долгосрочные активы»

(счет 08) и счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы». Все включаемые в эту статью активы не принимают участия в производственном процессе, а, следовательно, в обороте и кругообороте средств организации. По этой причине последние не могут приниматься в расчет наличия собственных оборотных активов. Система бухгалтерского учета промышленных организаций Республики Беларусь позволяет с использованием субсчетов гармонизировать методику расчета собственных оборотных активов промышленных организаций Республики Беларусь и организаций стран Европейского Союза. При таком подходе к формированию долгосрочных активов в бухгалтерском балансе наличие собственных оборотных активов резко возрастет.

При анализе финансового состояния организаций стран Европейского Союза большое внимание уделяется состоянию денежных средств, их достаточности для ведения хозяйственной деятельности и для расчетов по долгосрочным и краткосрочным обязательствам.

**Выводы и перспективы.** Каждый отчет, составляемый бухгалтером, имеет свою цель: баланс показывает на определенную дату, какие ресурсы вложила администрация в активы и как они финансируются пассивами и капиталом организации; Отчет о прибылях и убытках отражает чистую прибыль, которая была получена в течении отчетного периода; Отчет об акционерном капитале фиксирует изменения в капитале акционеров организации в течении отчетного периода, включая совокупную реинвестированную, то есть вновь вложенную, прибыль.

Перечисленные отчеты отвечают не на все вопросы, возникающие при оценке финансового положения организации. Например, имеется ли у организации достаточно свободных денежных средств для выплаты дивидендов? Может ли она погасить кредиторскую задолженность? Какая финансовая или инвестиционная деятельность была предпринята организацией в течении отчетного периода? Какие новые виды средств были приобретены организацией? Если кредиторская задолженность уменьшилась или увеличилась, то за счет чего? И наконец, выпускала ли организация новые акции в оборот и если да, то на какие цели пошли полученные средства?

Три названных отчета не дают ответа на эти вопросы. В самом деле, Отчет о прибылях и убытках составляется, исходя из так называемой системы начислений, и поэтому воздействие текущей деятельности на состояние денежных средств и ликвидность в нем не отражаются; баланс показывает статику показателей организации, так как финансовая и инвестиционная деятельность внутри отчетного периода в нем не представлены; Отчет об акционерном капитале охватывает только операции, влияющие на этот капитал, поэтому, чтобы ответить на поставленные вопросы, необходим еще один отчет.

#### **Список использованных источников**

1. Нормативные значения коэффициентов платежеспособности, дифференцированные по видам экономической деятельности: утверждены постановлением Совета министров Республики Беларусь от 12.12.2011 г. № 1672 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа : 10.06.2012.
2. Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования : постановление Совета министров Республики Беларусь, 12 дек. 2011 г., № 1672 // Консультант Плюс :



Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

3. Об утверждении Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования : постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь, 27 дек. 2011 г., № 140/260 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

4. Ришар, Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности / Ж. Ришар ; пер. с франц. Под ред. Л.П. Бельх. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

5. Financial reporting/ Study system. / Accountancy Tuition Centre Limited, 2004.

6. Fulmer, John G. et al. (1984). A Bankruptcy Classification Model for Small Firms. *Journal of Commercial Bank Lending*, 25–37.

7. Principles of accounting / B. Needlies, H. Anderson, J. Caldwell. – Boston. – 1990. – 494 с.

8. Springate, Gordon L.V. Predicting the Possibility of Failure in a Canadian Firm. Unpublished M.B.A. Research Project, Simon Fraser University, January 1978. In: INSOLVENCY PREDICTION, E. Sands & Associates Inc. <http://www.sands-trustee.com/insolart.htm>

### References

1. Normatyvnyye znachenyja koэфficyentov platezhesposobnosti, dyfferencyrovannyye po vydam ekonomycheskoj dejatel'nosti: utverzhdeny postanovlenyem Soveta mynystrov Respublyky Belarus' ot 12.12.2011 g. № 1672 // Konsul'tant Pljus: Belarus' (10.06.2012). Mynsk : ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj ynform. Resp. Belarus' [in Belarusian].

2. Ob opredelenyy kryteryev ocenky platezhesposobnosti subъektov hozjajstvovanyja : postanovlenye Soveta mynystrov Respublyky Belarus', 12 dek. 2011 g., № 1672. Mynsk : ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj ynform. Resp. Belarus. Mynsk [in Belarusian].

3. Ob utverzhdenny Ynstrukcyu o porjadke rascheta koэфficyentov platezhesposobnosti y provedenyja analiza fynansovogo sostojanyja y platezhesposobnosti subъektov hozjajstvovanyja: postanovlenye Mynysterstva fynansov Respublyky Belarus' y Mynysterstva ekonomyky Respublyky Belarus', 27 dek. 2011 g., № 140/260. Mynsk : ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj ynform. Resp. Belarus'. Mynsk [in Belarusian].

4. Ryshar, Zh. (1997). *Audyt y analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti* [Auditing and Business Analysis] (Belyh, L.P. , transl.). Moscow : Audyt, JuNYTY [in Russian].

5. *Financial reporting / Study system* (2004). Accountancy Tuition Centre Limited.

6. Fulmer, John G. et al. A (1984). Bankruptcy Classification Model for Small Firms. *Journal of Commercial Bank Lending, Julius*, 25–37.

7. Needlies, B., Anderson, H., & Caldwell J. (1990). Springate, Gordon L.V. *Principles of accounting*. Boston.

8. Springate, Gordon L.V. (January 1978.). *Predicting the Possibility of Failure in a Canadian Firm*. Unpublished M.B.A. Research Project, Simon Fraser University, In: INSOLVENCY PREDICTION, E. Sands & Associates Inc. Available at : <http://www.sands-trustee.com/insolart.htm>



УДК 338.2  
JEL Classification M21

**Налецкая Татьяна**

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь

E-mail: r\_tatsiana@inbox.ru

## СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**Naleckaya Tatsiana**

PhD (Econ), Department of Accounting, Analysis and Audit in Manufacturing, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

E-mail: r\_tatsiana@inbox.ru

## CURRENT STATE AND DEVELOPMENT OF ANALYSIS OF THE BUSINESS ACTIVITY INDUSTRIAL ORGANIZATIONS OF BELARUS

### **Аннотация**

**Актуальность.** Деловая активность направлена на повышение рыночной стоимости компании, содействует повышению конкурентоспособности и достижению лидерства среди конкурентов, стимулирует развитие производства и рост объемов продаж, способствует устойчивости экономического потенциала предприятия. Именно показатели деловой активности позволяют определить возможности оптимизации структуры активов и капитала, роста доходов, обоснованности расходов, а также повышения платежеспособности и укрепления финансовой устойчивости. Все вышесказанное подчеркивает актуальность темы исследования.

**Цель** исследования заключается в совершенствовании системы показателей деловой активности промышленных организаций.

**Методы.** диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формированию модели экономического анализа деловой активности организаций промышленности.

**Результаты.** В представленной статье критически оценены методологические аспекты сущности деловой активности и методики ее анализа в современной экономической литературе и учетно-аналитической практике организаций промышленности Республики Беларусь. Разработаны предложения по формированию системы показателей деловой активности.

**Перспективы.** Уточнение содержания анализа деловой активности во взаимосвязи с финансовым состоянием, их места и роли в оценке деятельности предприятий позволит совершенствовать методологические и методические аспекты экономического анализа.

**Ключевые слова:** методология анализа, деловая активность, понятие, комплексный подход.

### **Abstract**

**Introduction.** Business activity is aimed at improving the company's market value, promotes competitiveness and achieves leadership among competitors, stimulates the development of production and sales growth, contributes to the stability of the economic potential of the enterprise. It allows business performance to identify opportunities, to optimize the structure of assets and equity, to revenue growth, the reasonableness of the costs as well as increasing the solvency and strengthening financial stability. All of this

*underlines the relevance of the research topic.*

**Purpose** of research is to improve the system of indicators of business activity of industrial organizations.

**Methods.** Dialectic method of knowledge, systematic and comprehensive approach to knowledge and the formation of the model of economic analysis of the business activity of industrial organizations were employed in the paper.

**Results.** In the present article methodological aspects of the nature of business activity and the methods of its analysis in the modern economic literature and practice of accounting and analytical organizations of industry of the Republic of Belarus are critically evaluated. The results of the study indicate that there is a need of determining the system of indicators of business activity.

**Discussion.** The content analysis of business activity in relation to the financial condition, their place and role in the evaluation of the activities of enterprises will allow to improve the methodological and methodical aspects of economic analysis.

**Keywords:** analysis methodology, business activities, a concept, an integrated approach.

**Актуальность.** Результаты оценки финансового состояния, устойчивости и деловой активности предприятия являются основой конкурентоспособности промышленной организации, так как служат для определения ее позиции на мировом рынке в процессе переговоров с представителями различных партнерских групп. В развитых странах четко определена система экономического рейтинга промышленных, торговых, финансовых корпораций, основанная на такой оценке. Она содержит фиксированный набор документов, содержащих финансово-экономические показатели, которые в обязательном порядке заверяются независимой аудиторской фирмой по итогам года. Заключение аудиторской фирмы, публикуемое в средствах массовой информации вместе с балансовыми отчетами, необходимо не только для инвесторов, акционеров корпорации, налоговых инспекций, но и для банков и других кредиторов.

Актуальной задачей любой промышленной организации является оценка эффективности использования краткосрочных активов и умелого их перераспределения в процессе хозяйственного оборота ресурсов и его отдельных стадий. При этом безусловным является тот факт, что организации, имеющие в своем распоряжении свободные финансовые ресурсы, способны более оперативно, а, следовательно, и эффективно решить возникшие трудности с недопоставкой сырья, увеличением сроков погашения дебиторской задолженности, оптимизации структуры оборотных активов [1].

Необходимость управления деловой активностью предприятия определяется тем, что именно показатели деловой активности позволяют определить возможности оптимизации структуры активов и капитала, роста доходов, обоснованности расходов, а так же повышения платежеспособности и укрепления финансовой устойчивости. Все вышесказанное подчеркивает актуальность темы исследования.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Финансовое положение любого предприятия в условиях меняющейся экономики в значительной мере зависит от уровня деловой активности [2, 3, 4, 5]. Термин «деловая активность» пришел в отечественную экономику из мировой практики в связи с реформированием экономики и формированием рыночных отношений. В развитых странах, в частности США, деловая активность определяется на макро- и микро уровнях.

Так, например, Райзберг Б.А. подразумевает под этим термином характеристику

состояния предпринимательской деятельности в отрасли, стране, фирме [6]. А Ефимова О.В. считает, что деловая активность – это мотивированный макро- и микро уровнем управления процесс устойчивой хозяйственной деятельности по всем бизнес линиям деятельности и характеризующий качество управления, возможности роста и достаточность капитала организации [7].

Наиболее точно, по нашему мнению, дал понятие деловой активности хозяйствующего субъекта В.В. Ковалев, считая, что ее показатели характеризуют «результаты и эффективность текущей основной производственной деятельности» [8].

По мнению Т. И. и С. В. Юрковых, показатели деловой активности позволяют определить эффективность использования средств хозяйствующего субъекта. Достоинством этого определения является его краткость [8]. Однако оно не дает наиболее полную характеристику анализируемой категории.

Еще более узкое понятие деловой активности предприятия дали экономисты-финансисты А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин и Е. В. Негашев [8]. По их мнению, она характеризуется только «скоростью оборота оборотных средств хозяйствующего субъекта». Достоинством этого понятия является то, что в нем выделен основной фактор деловой активности предприятия.

**Цель** исследования заключается в совершенствовании системы показателей деловой активности промышленных организаций.

**Методы.** В статье использованы: диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формированию модели экономического анализа деловой активности организаций промышленности.

**Результаты.** Деловая активность является комплексной и динамичной характеристикой предпринимательской деятельности и эффективности использования ресурсов. Уровни деловой активности конкретной организации отражают этапы ее жизнедеятельности (зарождение, развитие, подъем, спад, кризис, депрессия) и показывают степень адаптации к быстроменяющимся рыночным условиям, качество управления. Деловую активность можно охарактеризовать также как мотивированный макро- и микроуровнем управления процесс устойчивой хозяйственной деятельности организаций, направленный на обеспечение ее положительной динамики, увеличение трудовой занятости и эффективное использование ресурсов в целях достижения рыночной конкурентоспособности.

Представители современных белорусских и иностранных экономических школ, такие как А.И. Анчишкин, Л.Л. Ермолович, Г.В. Савицкая, С.К. Татур, А.Д. Шеремет, Д.А. Басовский, В.В. Ковалев, О.Н. Волкова, А.Ф. Ионова, Н.Н. Селезнева, К. Менгер, О. Крио, И фон Тюнен, Р. Коуз, А. Пигу. в основу методики анализа и оценки деловой активности ставят показатели оборачиваемости и рентабельности деятельности предприятия.

В соответствии с пунктом 16 Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования, утвержденной постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 27.12.2011 № 140/206 [9] анализ деловой активности сводится к

исследованию динамики всего двух коэффициентов оборачиваемости:

Коэффициент общей оборачиваемости капитала рассчитывается как отношение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010 отчета о прибылях и убытках) к средней стоимости активов субъекта хозяйствования (строка 300 бухгалтерского баланса, сумма граф 3 и 4, деленная на 2).

Коэффициент оборачиваемости оборотных средств (краткосрочных активов) рассчитывается как отношение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010 отчета о прибылях и убытках) к средней стоимости краткосрочных активов субъекта хозяйствования (строка 290 бухгалтерского баланса, сумма граф 3 и 4, деленная на 2).

Рассмотрение публикаций отечественных и зарубежных авторов [1-8], а также исследование практики аналитической деятельности организаций промышленности Республики Беларусь показал, что необходим более глубокий и детальный анализ интенсивности всей цепочки функционирования организации.

В тоже время, проведенное исследование в области экономического анализа, финансового и производственного менеджмента, управления предприятием позволило выделить недостатки в предлагаемых методиках оценки деловой активности. В частности, Наконечная Т.В. акцентирует внимание на следующих моментах:

1. Недооценка значимости деловой активности предприятия в силу того, что на первый план в оценке результативности деятельности предприятия ставится финансовая устойчивость, ликвидность и его платежеспособность;
2. Рассмотрение анализа деловой активности осуществляется с позиции оборачиваемости и рентабельности;
3. Представление деловой активности в качестве небольшой части финансового состояния предприятия [10].

Кроме того, необходимо отметить, что деловая активность, как экономическая категория, должна способствовать росту результативных показателей в динамике по всем направлениям и сферам деятельности предприятия. С таких позиций деловая активность вообще не рассматривается ни в теории, ни в практике.

В экономической литературе далеко не всегда используется комплексный подход к их анализу и управлению. Именно комплексный экономический анализ способен повысить объективность оценки деятельности предприятия и эффективности управления его процессами.

Преимущества комплексного системного анализа выражаются в том, что позволяют осуществлять комплексный поиск резервов повышения эффективности производства. Их оценка позволяет представлять деятельность предприятия как единый механизм, выделять наиболее важные звенья и на их основе разрабатывать комплекс мероприятий по мобилизации неиспользованных резервов.

Проведение комплексного экономического анализа требует не только соответствующей информационной базы, но и четкой классификации факторов влияющих на деятельность предприятия и, в частности, на его деловую активность. Обоснованным представляется подход изложенный Островенко Т.К., Гребнев Г.Д. Основу представленной ими классификации составляет деление их по характеру

воздействия на результативные показатели – экстенсивные и интенсивные.

Экстенсивные факторы обуславливают количественный прирост результативного показателя, т. е. за счет расширения сферы его воздействия, как во времени, так и в пространстве. Специфику показателей, на которые рассчитывается влияние факторов, определяет их набор в алгоритме расчета. Количественный характер воздействия этих факторов проявляется в необходимости их количественного увеличения, чтобы обеспечить прирост результативного показателя. Однако для повышения эффективности бизнеса мер количественного, т. е. экстенсивного воздействия, недостаточно.

Каждое предприятие стремится усилить воздействие интенсивных факторов, в которых проявляется степень усилий предприятия, напряженности труда в бизнесе. В частности, если предприятие не будет обеспечивать рост производительности труда, повышение фондоотдачи по всем используемым ресурсам, рентабельности капитала и т. д., то не сможет поддерживать расширенное воспроизводство и успех бизнеса на перспективу.

Методология комплексного анализа, его этапы, разработанные А.Д. Шереметом [11], в обобщенном виде отражают идею увязки показателей деятельности предприятия в последовательные аналитические блоки. Это позволило сформировать теоретическую и практическую основы этапов и методики комплексного экономического анализа.

Между тем, в экономической литературе внимание в большей мере уделяется отдельно сформированным блокам аналитических показателей. Это не позволяет обобщить результаты их расчетов во взаимосвязи и взаимозависимости.

Экономические показатели всех сфер и аспектов деятельности предприятия должны изучаться во взаимосвязи и взаимодействии с техникой и технологией производства, его организации, перспективами развития бизнеса. Наряду с этим в современных условиях актуальными являются исследования, связанные с решением экологических проблем, социальных условий жизни трудовых коллективов, с положением предприятия на внутреннем и внешнем рынках.

От комплекса исследуемых вопросов зависят все показатели, отражающие степень использования всех видов ресурсов: материальных, трудовых производственных и финансовых.

Показатели деловой активности в виде авансированного капитала, скорости его оборота, прибыли, и рентабельности на единицу вложенного капитала образуют системный блок выхода в комплексный экономический анализ и создают базу для рейтинговой оценки.

Увязка показателей в отдельные блоки, отражающие последовательность хозяйственных процессов и управления, представляет собой единую систему последовательного формирования факторов и показателей, позволяющих в конечном итоге охватить весь комплекс хозяйственно-финансового механизма предприятия и оценить его деловую активность. Определяющую роль здесь играют показатели деловой активности, включающие оборачиваемость авансированных финансовых ресурсов, прибыль и рентабельность во взаимосвязи с их влиянием на финансовую устойчивость и платежеспособность. Следовательно, с их помощью увязывается и

завершается система аналитических оценочных показателей деятельности хозяйствующих субъектов в комплексном экономическом анализе.

В этой связи представляется целесообразным включить показатели деловой активности и финансового состояния в завершающую систему рейтинговой комплексной оценки. При этом важно выбрать наиболее ценный показатель рейтинга с позиций принятия объективных управленческих решений. Исследование роли и значения показателей деловой активности в системе комплексного экономического анализа показало возможности прогнозирования деловой активности предприятия и разработки соответствующих мер по достижению цели путем мобилизации неиспользованных резервов.

**Выводы и перспективы.** Таким образом, по результатам проведенного исследования, можно сделать вывод о том, что комплексный экономический анализ является перспективным направлением исследований деловой активности коммерческой организации, т. к. благодаря четкой систематизации показателей деятельности предприятий представляется возможным повысить объективность их оценки. При этом велика роль показателей деловой активности, представляющих вход в систему комплексного экономического анализа. Выход данной системы включает переход от анализа показателей деловой активности к анализу показателей финансового состояния.

Взаимосвязь деловой активности и финансового состояния в системе комплексного экономического анализа определяет возможность воздействия их на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности. В показателях оборачиваемости раскрывается движение всех видов авансированного капитала. В показателях финансовых результатов и рентабельности отражается эффект (результат) движения капитала.

Поэтому итоги финансового состояния определяются, по сути, итогами деловой активности предприятия.

Таким образом, уточнение содержания анализа финансового состояния во взаимосвязи с деловой активностью, их места и роли в оценке деятельности предприятий позволит совершенствовать методологические и методические аспекты анализа и повысить объективность его результатов.

#### Список использованных источников

1. Гранкин, В.Ф., Марченкова И.Н. Многоуровневый факторный анализ показателей деловой активности сельхозпроизводителя // Вестник курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2015. – №1;
2. Шатохин М.В., Петренко Н.Н., Михилев А.В. Межрегиональный анализ развития сельского хозяйства в субъектах Центрального Федерального округа // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2013. – №9. – С. 24–27.
3. Крячков, И.Т., Крячкова Л.И. О проблемах достижения высокоэффективной работы сельскохозяйственных предприятий в условиях работы России в составе Всемирной торговой организации // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2013. – №5. – С. 31–32.
4. Шатохин, М.В., Волобуев С.Н., Новосельский С.О. Оценка факторных составляющих инвестиций в АПК Курской области // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной

академии. – 2014. – №6. – С. 35–38.

5. Система экономических рычагов и стимулов в экономическом механизме хозяйствования организации / И.Т. Крячков, Л.И. Крячкова, И.А. Мохов, С.С. Мохова // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2014. – №3. – С. 10–11.

6. Райзберг, Б.А., Лъзовский Л.Ш. Современный экономический словарь. – 3-е изд. доп. – М. : ИНФА, 2010. – 480 с.

7. Ефимова, О.В. Анализ финансовой отчетности / под. ред. Ефимовой О.В., Мельник М.В. – М.: Омега, 2009. – 278 с.

8. Понятие деловой активности предприятия [Электронный ресурс] // Сайт ООО «Бизнес-Проект». – Режим доступа: <http://www.bp.ds31.ru/articles>. – Дата доступа : 24.11.2015.

9. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 27.12.2011 № 140/206 «Об утверждении Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

10.Наконечная, Т.В. Совершенствование управления деловой активностью промышленного предприятия [Текст]: Автореф. на соиск. ученой степени кандидата экономических наук, Спец-ть 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (Экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами – промышленность). Уфа – 2013. – 27 с.

11.Шеремет, А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник / А. Д. Шеремет. – Москва: ИНФРА – М, 2008. – 416 с.

### References

1. Grankyn, V.F., & Marchenkova, Y.N. (2015). *Mnogourovnevyy faktornyj analiz pokazatelej delovoj aktivnosti sel'hozproizvoditeljam* [Multilevel factor analysis of business activity indicators of agricultural producers]. *Vestnyk kurskoj gosudarstvennoj sel'skohozjajstvennoj akademyy, №1, 17-* [in Russian].

2. Shatohyn M.V., Petrenko N.N., & Myhylev A.V. (2013). *Mezhregional'nyj analiz razvytyja sel'skogo hozjajstva v sub'ektah Central'nogo Federal'nogo okruga* [Interregional analysis of the development of agriculture in theregions of the Central Federal District]. *Vestnyk Kurskoj gosudarstvennoj sel'skohozjajstvennoj akademyy, 9, 24–27* [in Russian].

3. Krjachkov, Y.T., & Krjachkova, L.Y. (2013). *O problemah dostyzhenyja vysoko'effektivnoj raboty sel'skohozjajstvennykh predprijatyj v uslovyjah raboty Rossyy v sostave Vsemirnoj torgovoj organyzacyi* [On the problems of achieving high performance of agricultural enterprises in the conditions of work of Russia in the World Trade Organization]. *Vestnyk Kurskoj gosudarstvennoj sel'skohozjajstvennoj akademyy, 5, 31–32* [in Russian].

4. Shatohyn, M.V., Volobuev, S.N., & Novosel'skyj, S.O. (2014) *Ocenka faktornykh sostavljajushchykh ynvestycij v APK Kurskoj oblasti*. *Vestnyk Kurskoj gosudarstvennoj sel'skohozjajstvennoj akademyy, 6, 35–38* [in Russian].

5. Krjachkov, Y.T., Krjachkova, L.Y., Mohov, Y.A., & Mohova, S.S. (2014). *Systema ekonomycheskykh rychagov y stymulov v ekonomycheskom mehanyzme hozjajstvovanyja organyzacyi* [Система экономических рычагов и стимулов в экономическом механизме хозяйствования организации]. *Vestnyk Kurskoj gosudarstvennoj sel'skohozjajstvennoj akademyy, №3, 10–11* [in Russian].

6. Rajzberg, B.A., & L'zovskij, L.Sh. (2010). *Sovremennyj ekonomycheskij slovar'*. Moskow :YNFA , 480 [in Russian].

7. Efymova, O.V., & bMel'nyk, M.V. (2009). *Analyz fynansovoj otchetnosti* [Analysis of financial statements]. М. : Omega [in Russian].

8. *Ponjatye delovoj aktivnosti predprijatyja* [The concept of business activity]. Retrieved from <http://URL http://www.bp.ds31.ru/articles>. (24.11.2015)

9. *Postanovlenye Mynysterstva fynansov Respublyky Belarus', Mynysterstva ekonomyky Respublyky Belarus' ot 27.12.2011 № 140/206 «Ob utverzhdenyy Ynstrukcyi o porjadke rascheta ko'efficyentov*



platezhnesposobnosti y provedenyja analiza fynansovogo sostojanyja y platezhnesposobnosti sub'ektov hozjajstvovanyja» // Konsul'tant Pljus : Belarus'. Tehnologija 3000 (2015). ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj ynform. Resp. Belarus'. Mynsk, 2015.

10. Nakonechnaja, T.V. (2013). *Sovershenstvovanye upravlenyja delovoj aktyvnost'ju promyshlennogo predprijatija* [Improving the management of the business activity of industrial enterprises ]. Ufa [in Russian].

11. Sheremet, A. D. (2008). *Kompleksnyj analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: uchebnyk* [The complex analysis of economic activities]. Moskow : YNFRA–M [in Russian].



**УДК 657**

**JEL Classification M 41**

**Щербатюк Василий**

д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова

**E-mail:** vserb@mail.ru

**Евдокимович Владимир**

к.э.н., профессор, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, г. Гомель, Республика Беларусь

**E-mail:** vas-evdokimov@yandex.ru

## **ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ**

**Shcherbatyuk Vasil**

Dr. of Economics, As.Professor of Department of Accounting and Finance, European University of Moldova, Chisinev, Republic of Moldova

**E-mail:** vserb@mail.ru

**Evdokimovich Vladimir**

PhD (Econ), Professor, Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives, Gomel, Republic of Belarus

**E-mail:** Vas-evdokimov@yandex.ru

## **QUESTIONS OF DEVELOPMENT OF DOCUMENTARY CONTROL**

### **Аннотация**

**Актуальность.** В статье глубоко и всесторонне рассматриваются теоретические и организационно-методические вопросы проведения контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций различных отраслей рыночной экономики.

**Цель.** Целью и задачами проведенного исследования являются разработка и подробное

описание методического инструментария финансово-хозяйственного контроля, позволяющего повысить конкурентоспособность и эффективность деятельности предприятий и организаций различных отраслей рыночной экономики.

**Методы.** При проведении исследования использованы общенаучные методы познания (сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, группировка, моделирование, логический и системный подходы) и методы специальных экономических наук (документация, оценка, двойная запись, счета бухгалтерского учета, калькуляция, отчетность и др.).

**Результаты.** Определен оптимальный состав научно обоснованной системы способов и приемов документального контроля, подробно изложен порядок их эффективного использования, введено понятие контрольно-ревизионных процедур и дана его характеристика.

**Выводы.** На основе сформулированных и раскрытых основных форм контроля за достоверностью, целесообразностью и законностью финансовых и хозяйственных операций максимально обеспечивается тесная взаимосвязь с действующей нормативно-правовой базой и практикой бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также экономического анализа в Республиках Беларусь и Молдова.

**Ключевые слова:** встречная, аналитическая, сплошная, выборочная и камеральная проверка документов, моделирование, группировка, следственно-юридическое обоснование, судебно-бухгалтерская экспертиза.

### **Abstract**

**Introduction.** The article thoroughly and comprehensively discusses the theoretical, organizational and methodological issues of the control of financial and economic activities of enterprises and organizations of various sectors of the market economy.

**Purpose.** The purpose and objectives of the study are to develop, and a detailed description of methodological tools of financial and economic control, which allows to increase the competitiveness and efficiency of the enterprises and organizations of various sectors of the market economy.

**Methods.** The study used scientific methods of cognition (comparison, analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction, grouping, modeling, logical and systematic approach) and methods of special economic sciences (documentation, assessment, double entry, accounting, accounts, accounting, reporting and et al.).

**Results.** The study demonstrated the optimal composition of the system of science-based methods and techniques of the documentary control. The procedure for their effective use is set out in detail. The concept of control and audit procedures and its characteristics were identified.

**Discussion.** The study shows that a close relationship with the current legal framework of accounting, financial and management accounting practices, as well as the economic analysis in the Republic of Belarus and Moldova, is provided on the basis of defined and disclosed forms of control over the accuracy, appropriateness and legality of the financial and business operations as much as possible

**Keywords:** counter, analytical, solid, selective and desk audit of documents, simulations, grouping, investigative and legal justification, forensic accounting.

**Актуальность.** Успешное решение сложных социально-экономических задач развития Республик Беларусь и Молдова в значительной степени зависит от финансово-хозяйственного контроля. Он является одной из основных функций управления и способствует выполнению плановых заданий, мобилизации внутренних резервов, принятию оптимальных решений, эффективному развитию бизнеса, предупреждению и искоренению негативных явлений в обществе. Так, в частности, благодаря проведенному контролю выявлены существенные нарушения и злоупотребления при выдаче многих кредитов различным рыночным структурам на общую сумму более 1 млрд. дол. США (10% внутреннего валового продукта) из трех молдавских банков,

вызвавших их банкротство и новый острый социально-политический и экономический кризис в стране.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Важные (основополагающие) вопросы теории и практики финансово-хозяйственного контроля глубоко исследованы, разработаны и подробно раскрыты в специальной литературе многими известными российскими, украинскими, белорусскими и молдавскими учеными и специалистами (В.Д. Андреев, И. Балан, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, Н.Д. Бровкина, Ф.Ф. Бутынец, Л. Лапицкая, П.В. Смекалов, Б.Н. Соколов, А.А. Терехов, В.А. Хмельницкий и др.) [1-8]. Вместе с тем с полным основанием можно утверждать, что по целому ряду этих вопросов до настоящего времени не выработано единого мнения, они слабо освещены в специальной литературе и нуждаются в дальнейшем развитии. Один из таких вопросов – методические приемы и способы документального контроля, которые востребованы практикой и поэтому подробно рассмотрены в данной статье.

**Цель.** Целью и задачами проведенного исследования являются разработка и подробное описание методического инструментария финансово-хозяйственного контроля, позволяющего повысить конкурентоспособность и эффективность деятельности предприятий и организаций различных отраслей рыночной экономики.

**Методы.** При этом используются общенаучные методы познания (сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, группировка, моделирование, логический и системный подходы) и методы специальных экономических наук (документация, оценка, двойная запись, счета бухгалтерского учета, калькуляция, отчетность и др.).

**Результаты.** Приемы документального контроля – это совокупность методических приемов контроля, в основе которых лежит преобладающее использование в процессе проверки (ревизии) документальной информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, данных бухгалтерской и статистической отчетности, технологической документации и др.).

Мы считаем, что реализация приема и способа, применяемого при проведении контроля, осуществляется при помощи определенных процедур. Процедура представляет собой понятие, определяющее выполнение определенных воздействий средствами труда над предметами труда с целью их познания, преобразования или усовершенствования до достижения оптимального результата. Контрольные функции осуществляются при помощи контрольно-ревизионных процедур, выработанных научной теорией и практикой. Под контрольно-ревизионной процедурой понимается система методических воздействий на субъекты и объекты процессов финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых органами управления при реализации контрольных функций.

В качестве субъектов выступают носители прав и обязанностей – организации (предприятия), их подразделения, физические лица и др. Объектами являются предметы, на которые направлена деятельность субъектов. В процессе финансово-хозяйственной деятельности субъектами права могут быть физические (конкретные граждане) и юридические лица (организации, предприятия, объединения, учреждения). Они выступают как носители и участники хозяйственных прав и обязанностей, ведут

деятельность и руководят ею в соответствии с действующими законами и нормативными правовыми актами.

Исследование документов, как прием контроля, требует применения следующих процедур: выбор объектов контроля и их нормативно-правового обеспечения; проведение счетно-вычислительных и бухгалтерских процедур (проверка документов по форме и содержанию, встречная проверка, взаимный контроль операций, аналитическая и логическая проверка); группировка нарушений нормативно-правовых актов и недостатков в хозяйственной деятельности, выявленных в процессе исследования документов.

Нормативно-правовое регулирование предполагает проведение следующих процедур: выбор нормативно-правовых актов, относящихся к объекту контроля; выявление отклонений фактического состояния контролируемых объектов от их нормативно-правового обеспечения; оформление результатов.

В процессе проверки (ревизии) финансовых и хозяйственных операций проверяются их достоверность, законность и целесообразность на основании документов, в которых они нашли свое отражение. Контроль проводится по форме и содержанию, встречной проверкой, взаимным контролем операций и документов, аналитическими и логическими приемами.

При проверке первичных документов по форме определяют соблюдение нормативно-правовых актов в процессе отражения хозяйственных операций.

Для установления юридической силы первичного документа проверяется наличие следующих реквизитов: наименование документа и его кода, дата составления и содержание хозяйственной операции, ее измерители (в количественном и стоимостном выражении). Проверяется доброкачественность документа, подлинность подписей, сверенных с образцами, находящимися в бухгалтерии, наличие штампов и печатей, росписей в получении ценностей и т.п. Контролируется также присутствие всех приложений к основным документам, являющихся основанием на отпуск ценностей (спецификаций, доверенностей). Устанавливаются случаи неоговоренных исправлений, подчисток, изменений количества, цены и суммы в документах на отпуск ценностей. В каждом случае на исправленном документе должны быть сделаны специальные пометки, удостоверенные подписями всех лиц, принимавших участие в его составлении.

При проверке первичных документов по форме в процессе проверки (ревизии) устанавливают, соблюдается ли законодательство о бухгалтерском учете, в соответствии с которым запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по сомнительным операциям с денежными средствами, товарно-материальными и другими ценностями. Кроме того, контроль по форме позволяет выявить первичные документы, которые имеют отметки об использовании их в учете хозяйственных операций (дата записи в учетном регистре). Приложения к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

Наше исследование показывает, что несоблюдение установленного порядка оформления и гашения первичных документов нередко приводит к сокрытию

злоупотреблений и хищений ценностей. Например, неоговоренные исправления количества выданных со склада на производство сырья и материалов снижают ответственность за расходование ценностей. При этом трудно установить виновных в совершении незаконной операции. Нарушение порядка гашения расходных кассовых документов создает условия для их повторного использования, списания денег из кассы и совершения других противозаконных действий.

Проверка документов по содержанию состоит в оценке содержания документа (соответствие характеру отраженной в нем хозяйственной операции, достаточность информационного ее отражения и правильность кодирования показателей для машинной обработки информации, обоснованность цен, применяемых количественных измерителей ценностей, закрепление материальной ответственности за полученные ценности и др.). В отдельных случаях, если возникают сомнения по содержанию и достоверности хозяйственной операции, оформленной документом, ревизор может применить способ служебного расследования – пригласить лиц, участвовавших в оформлении документа, уточнить его достоверность, а при необходимости истребовать от этих лиц пояснения в письменной форме.

Фактическая проверка документов имеет большое значение при ревизии выплат денежных средств лицам, не состоящим в списочном составе работников организации (предприятия). В этих случаях проверяются полнота, своевременность и качество выполненной работы, отраженной в документе на оплату и трудовом договоре. Проверка производится с использованием методического приема контрольного замера выполненной работы, а если это невозможно, то с использованием приемов выборочных наблюдений, специальной экспертизы или камеральной проверки, а также других контрольно-ревизионных процедур. Проверка первичных документов на списание сырья, полуфабрикатов, комплектующих изделий на расходы производства продукции позволяет выявить затраты, которые согласно технологии производства не относятся к данному виду продукции, установить другие нарушения технологической и конструкторской документации, а также хищения ценностей.

Достоверность операции, зафиксированной в документе, проверяется также встречной проверкой. Этот способ используется, как правило, тогда, когда в совершении операции, отраженной в документе, принимала участие другая организация или другое подразделение одного и того же предприятия. В этой ситуации, прежде всего, проверяются документы поставщиков товарно-материальных ценностей, квитанции на сдачу выручки в учреждения банка, рекламации и претензии.

Встречная проверка позволяет выявить факты частичного или полного неоприходования материальных ценностей, полученных от поставщиков. Для выявления подобных случаев потребуется письменный ответ на запрос ревизора о количестве и дате отпущенных или отгруженных материалов, их стоимости. Полученный письменный ответ подвергается встречной проверке с документами в самой ревизуемой организации (на предприятии).

Взаимный контроль хозяйственных операций и документов осуществляется аналогично встречной проверке, однако при этом исследуются документы, которые находятся на ревизуемом предприятии. Контролю подвергаются первичные документы,

записи в учетных регистрах, машинограммы (например, при контроле внутреннего отпуска материалов из склада в цех субъекта, возврата материалов из цеха на склад и др.) При этом проверяется необходимость выполнения данной хозяйственной операции, не является ли она следствием сокрытия злоупотреблений или нарушений нормативно-правовых актов.

При проведении документального контроля широко применяются расчетно-аналитические приемы. Это позволяет определить общее состояние контролируемых объектов: невыполнение государственного заказа на выпуск продукции народного потребления, снижение производительности труда против запланированной, неритмичность производства продукции и рост брака, убыточность отдельных видов продукции, перерасходы сырья относительно норм, нерациональные маршруты перевозок продукции и др. Кроме того, расчетно-аналитические приемы дают возможность выявить факторы, оказавшие негативное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий), а также определить дальнейшее направление контрольно-ревизионного процесса в части выявления мест образования различного рода потерь и перерасходов, а также конкретных лиц, несущих ответственность за плохие результаты хозяйствования.

Аналитическая проверка документов широко используется там, где ведется только стоимостной учет материальных ценностей. Прежде всего, это относится к объектам розничной торговли, когда необходимо проверить учет товаров по их номенклатуре и ассортименту. При этом применяется методический прием восстановления натурально-стоимостного учета движения ценностей.

Логический способ проверки документов сочетается с процедурами нормативно-правового регулирования в части правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета и соблюдения законодательства по операциям, отраженным в документах. Этот способ широко распространен при контроле применения цен на реализованные товары, использования машин и оборудования, а также в случаях, когда в документах отсутствуют данные об их технико-эксплуатационных характеристиках.

В зависимости от полноты проверки первичных документов, записей в регистрах синтетического и аналитического учета, финансовой и статистической отчетности различают сплошной и выборочный способы контроля.

Сплошной способ документального контроля предполагает проверку всех документов и записей в учетных регистрах.

Выборочный способ выступает как один из видов несплошного наблюдения, основанного на применении статистического выборочного метода. Он используется для установления достоверности показателей всей проверяемой совокупности хозяйственных операций на основе проверки только отдельной ее части. Этот способ обеспечивает получение репрезентативных результатов. Их точность зависит от процедуры отбора единиц для проверки, степени изменения признака в совокупности, количества единиц, подвергаемых наблюдению. Теория выборочного метода основана на законе больших чисел. Выборочные проверки документов и бухгалтерских записей при правильной их организации и проведении обеспечивают достоверные данные, на основе которых в контроле даются достоверные оценки и делаются выводы.

Служебное расследование – совокупность приемов проверки соблюдения должностными лицами, а также рабочими и служащими нормативно-правовых актов, регулирующих производственные отношения в различных звеньях народного хозяйства. Применяются эти приемы в основном при проверке жалоб граждан, изучении причин нарушения действующего законодательства, возникновении материального ущерба и т.д. При служебном расследовании выявленных нарушений проводятся процедуры по опросу должностных лиц и других участников конфликтных ситуаций, изучению их письменных пояснений, документальной проверке и сопоставлению результата с нормативно-правовыми актами, по обоснованию выводов и предложений.

Приемы экономического анализа, по нашему мнению, используются в процессе контроля для раскрытия причинных связей, обуславливающих результаты явлений и процессов. Они применяются при предварительном, текущем и последующем контроле деятельности организаций (предприятий). Применяются аналитические приемы при проверке производства и реализации продукции, использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, определении рентабельности отдельных видов продукции, а также установлении действительного финансового состояния субъекта хозяйствования.

Экономико-математические способы в процессе проверки (ревизии) используются для выявления неиспользованных резервов снижения расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, установления оптимальных производственных показателей и сопоставления их с фактически сложившимися данными. Они применяются в контроле при определении влияния факторов на результаты хозяйственных процессов с целью их оптимизации на стадии планирования и проектирования, а также после совершения хозяйственных процессов, если другими методическими приемами определить тесноту связи факторов не представляется возможным.

Документальные способы контроля – это моделирование, исследование документов и камеральные проверки.

Моделирование позволяет контролируемый объект представить в виде модели. При этом необходимо обеспечить полноту характеристики объекта контроля, отбор существенных переменных и представление их в наиболее удобной для восприятия и анализа форме. Целью моделирования в контроле является получение необходимой информации об объекте для изучения его состояния и участия в процессах производства, распределения и потребления, а также выявления отклонений, выработки оптимальных обоснованных управленческих решений.

Исследование документов является способом документального контроля достоверности, целесообразности, эффективности хозяйственных операций, соответствия их нормативно-законодательным актам, регулирующим процессы хозяйственной деятельности.

Особенностью камеральных проверок является то, что они не связаны с личным посещением проверяемых организаций (предприятий). Такие проверки происходят по месту нахождения самого контрольного органа на основе документов, которые предоставляются хозяйствующими субъектами, а также иных сведений.

При обобщении и реализации результатов контроля применяется совокупность

приемов по устранению выявленных недостатков в финансово-хозяйственной деятельности проверенной организации и предупреждению их повторения в будущем. К таким приемам относятся: группировка нарушений и недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированное изложение недостатков в акте комплексной ревизии, принятие решений по результатам ревизии, контроль выполнения принятых решений.

Группировка представляет собой систематизацию и обобщение недостатков и нарушений нормативно-правовых актов в процессе финансово-хозяйственной деятельности по экономической однородности, времени совершения и значимости. Процедуры группировки применяют при проверке документальной достоверности результатов контроля.

Документирование результатов промежуточного контроля является способом оформления результатов контрольных действий на промежуточных стадиях ревизии или проверки, например, составление акта выборочной инвентаризации товарно-материальных ценностей и расчетов с поставщиками, покупателями и подрядчиками, дебиторами и кредиторами, денежных средств в кассе и у подотчетных лиц.

Аналитическая группировка – совокупность приемов статистических группировок по однородности признаков контролируемых объектов и выявленных недостатков. Используется этот прием при составлении таблиц, содержащих анализ факторов, отрицательно влияющих на выполнение плана выпуска и реализации продукции, возникновения брака изделий; расчет естественной убыли товарно-материальных ценностей; анализ факторов убыточности отдельных видов продукции и т.д.

Следственно-юридическое обоснование включает способы выявления доказательств ревизией в части недостатков и нарушений нормативно-правовых актов, размеров причиненного материального ущерба и ответственных за него конкретных лиц. Реализуются эти приемы путем изъятия в установленном порядке первичных документов, содержащих доказательство нарушения законов, нормативно-правовых актов при осуществлении хозяйственных операций, определение ответственных лиц и т.д. Например, в нарядах на выполнение работы завышен их объем, в связи с чем совершена переплата заработной платы, которая составляет сумму причиненного ущерба. Указанные наряды являются доказательством причиненного ущерба лицами, принимавшими участие в совершении приписки объема работ, на которые делается ссылка в акте комплексной ревизии. В необходимых случаях ревизором производится изъятие этих документов по решению правоохранительных органов, опрос и получение письменных пояснений от должностных лиц в связи с выявленными ревизией недостатками, составление искового заявления в судебные и арбитражные органы.

Систематизированное изложение недостатков в акте комплексной ревизии представляет комплекс приемов обобщения результатов проведенных проверок и ревизий. Используются эти приемы при составлении актов комплексной ревизии, тематических проверок и обследований, докладных и служебных записок по результатам проведенного контроля.

Принятие решений – прием воздействия субъекта на объект контроля,



обеспечивающий его функционирование в заданных параметрах и режимах. Применяется этот прием при разработке и издании приказа, распоряжения, служебного письма по результатам ревизии, тематической проверки, обследования и т.д.

Контроль за выполнением принятых решений – прием реализации принятых решений, заключающийся в установлении фактического состояния объекта контроля и его поведения согласно управленческому воздействию. Так, например, осуществляется проверка выполнения распорядительных документов по результатам проверки (ревизии) в части возмещения причиненного ущерба, устранения брака продукции, ликвидации непроизводительных расходов.

**Выводы и перспективы.** Таким образом, на основании вышеизложенного можно заключить, что использование в контроле документальных методических приемов способствует совершенствованию бухгалтерского финансового и управленческого учета, улучшению информационного обеспечения экономического анализа хозяйственной деятельности, позволяет дать количественную и качественную оценку выявленным недостаткам, установить ответственных за них лиц и определить размер их материальной ответственности. А это обеспечит в дальнейшем значительное улучшение качества управления, повышение конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и успешное развитие различных отраслей рыночной экономики.

#### Список использованных источников

1. Андреев, В. Д. Внутренний аудит: учебное пособие [Текст] / В. Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 462 с.
2. Бровкина, Н. Д. Основы финансового контроля: учебное пособие / Под ред. М.В. Мельник. [Текст] / Н. Д. Бровкина. – М.: Магистр, 2010. – 382 с.
3. Бутинец, Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. [Текст] / Ф. Ф. Бутинец, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир: Рута, 2006. – 560 с.
4. Виговська, Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Контроль и ревизия [Текст] : учебное пособие / Под ред. Е. А. Федоровой. – М.: Юнити, 2011. – 239 с.
6. Хмельницкий, В. А. Ревизия и аудит [Текст] : учебный комплекс / В. А. Хмельницкий. – Минск: Книжный дом, 2005. – 480 с.
7. Шидловская, М. С. Финансовый контроль и аудит [Текст] : учебное пособие / М. С. Шидловская. – Минск: Вышэйшая школа, 2001. – 495 с.
8. Щербатюк, В. В. Основы финансово-хозяйственного контроля [Текст] : учебное пособие / В. В. Щербатюк, В. И. Евдокимович. – К.: USEM, 2015. – 240 с.

#### References

1. Andreev, V. D. (2003). *Vnutrennij audit: uchebnoe posobie* [Internal audit] Moscow : Finansy i statistika.
2. Brovkina, N. D., Mel'nik, M.V. (Ed.) (2010). *Osnovy finansovogo kontrolja: uchebnoe posobie* [Basics of financial control]. Moscow : Magistr.
3. Bondar, V. P., Vigovs'ka, N. G., Petrenko, N. I., & Butinec', F. F. (Edit.) (2006). *Kontrol' i revizija: pidruchnik* [Control and Audit]. Zhitomir: Ruta.
4. Vigovs'ka, N.G. (2008). *Gospodars'kij kontrol' v Ukraïni: teorija, metodologija, organizacija* [The economic control in Ukraine: theory, methodology, organization]. Zhitomir: ZhDTU.
5. Fedorova, E. A. (Ed.) (2011). *Kontrol' i revizija: uchebnoe posobie* [Control and Audit]. Moscow :

Juniti.

6. Hmel'nickij, V. A. (2005). *Revizija i audit: uchebnyj kompleks* [Tekst] / V. A. Hmel'nickij. – Minsk: Knizhnyj dom.

7. Shidlovskaja, M. S. (2001). *Finansovyj kontrol' i audit* [Financial Control and Audit]. Minsk : Vyshnejshaja shkola.

8. Shherbatjuk, V.V., & Evdokimovich, V. I. (2015). *Osnovy finansovo-hozjajstvennogo kontrolja: uchebnoe posobie* [Fundamentals of financial and economic control: the manual]. Kiev: USEM.



МІЖДИСЦИПЛІНАРНІ  
ДОСЛІДЖЕННЯ



INTERDISCIPLINARY  
RESEARCH

УДК 338.33  
JEL Classification D 21

**Івченко Лариса**

к.е.н., доцент кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

**E-mail:** lvchenko.L@i.ua

## ДИВЕРСИФІКАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ЧИННИК ЇХ ЕКОНОМІЧНОГО ЗРОСТАННЯ

**Ivchenko Larysa**

PhD (Econ), Associate Professor of Business Accounting Department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

**E-mail:** lvchenko.L@i.ua

## DIVERSIFICATION OF ENTERPRISE ACTIVITY AS THE MAIN STIMULUS OF ITS ECONOMICAL GROWTH

### *Анотація*

**Актуальність.** Стратегія диверсифікації підприємств, яка полягає у розширенні спеціалізації та видів діяльності, вертикальній інтеграції, відновленні зв'язків та нових ініціатив, в умовах кризи може забезпечити стабільні результати господарювання. В умовах зниження попиту на основну продукцію підприємств, як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку, питання пошуку альтернативних функціонально виважених напрямів діяльності підприємств є вкрай актуальним.

**Мета.** Метою дослідження є визначення напрямів зростання ефективності діяльності підприємств за допомогою диверсифікації, а також визначення основних характеристик потенціалу диверсифікації підприємств як чинника їх інноваційного і стратегічного розвитку. Основним завданням дослідження слід вважати подальше поглиблення теоретико-методологічних положень диверсифікації підприємств та посилення її позитивного впливу на результати господарювання.

**Методи.** В процесі дослідження застосовувалися методи абстрагування, експертних оцінок, аналіз і синтез.

**Результати.** У статті розглядається сутність поняття «диверсифікація» як економічного процесу в умовах сучасного господарювання; досліджено основні передумови, види та форми диверсифікації діяльності підприємств як складового елементу їх зростання; проаналізовано різні підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до її проведення; визначено особливості її переваг та недоліків.

**Перспективи.** У подальшому мають бути проведені дослідження щодо оцінювання

ефективності економічної диверсифікації в залежності від стану галузевого ринку, на якому працює підприємство.

**Ключові слова:** диверсифікація, стратегія, конкуренція, види диверсифікації, форми диверсифікації, ефективність.

### **Abstract**

**Introduction.** The paper reports on research into strategy of enterprise diversification, which is based on expansion of specialization and types of activity, vertical integration, renewal of connections and new initiatives in the context of crisis, that can provide the stable results in managing. The process of searching the alternative and functional directions of enterprise activity is currently of great interest in the context of sales slowdown on basic products, both at the internal and external markets.

**Purpose.** The aim of the study is to determine the direction of increasing the efficiency of enterprises with the help of diversification. The potential of diversification of enterprises as the basic criterion of their innovation and strategic development is highlighted in the paper. The main task of the study is formulating the theoretical and methodological principles of diversification of enterprises and intensifying its positive impact on economic results.

**Methods.** The methods of abstraction, expert assessments, analysis and synthesis are used in the paper.

**Results.** An attempt is made at identifying the concept of "diversification" as the economic process in the context of modern management. The basic precondition of diversification of different types and forms of enterprises as an integral element of their growth is determined in the study. Various approaches of Ukrainian and foreign scientists to its establishing were analyzed in the paper. The features of diversification, its advantages and disadvantages were defined.

**Discussion.** The research has important implications for future research on estimation of effectiveness of economic diversification, taking into consideration the condition of the industry market the company operates in.

**Keywords:** diversification, strategy, competition, species diversification, diversification of forms of efficiency.

### **Аннотация**

**Актуальность.** Стратегия диверсификации предприятий, которая состоит в расширении специализации и видов деятельности, вертикальной интеграции, обновлении связей и новых инициатив, в условиях кризиса может обеспечить стабильные результаты хозяйствования. В условиях снижения спроса на основную продукцию предприятий, как на внутреннем, так и на внешнем рынке, вопрос поиска альтернативных функционально взвешенных направлений деятельности предприятий является крайне актуальным.

**Цель.** Целью исследования является определение направлений увеличения эффективности деятельности предприятий с помощью диверсификации, а также определение основных характеристик потенциала диверсификации предприятий как критерия их инновационного и стратегического развития. Основным заданием исследования следует считать дальнейшее углубление теоретико-методологических положений диверсификации предприятий и усиление ее положительного влияния на результаты хозяйствования.

**Методы.** В процессе исследования применялись методы абстрагирования, экспертных оценок, анализ и синтез.

**Результаты.** В статье рассматривается сущность понятия «диверсификация» как экономического процесса в условиях современного хозяйствования; исследованы основные предпосылки, виды и формы диверсификации деятельности предприятий как составной элемент их роста; проанализированы разные подходы отечественных и зарубежных ученых к ее проведению; определены особенности ее преимуществ и недостатков.

**Перспективы.** В дальнейшем должны быть проведены исследования относительно оценки эффективности экономической диверсификации в зависимости от состояния отраслевого рынка,

на котром работает предприятие.

**Ключевые слова:** диверсификация, стратегия, конкуренция, виды диверсификации, формы диверсификации, эффективность.

**Актуальність.** Розвиток підприємства, що базується на використанні інновацій є найбільш перспективним, зокрема, диверсифікація є одним із підходів, що надає можливість підвищити конкурентоспроможність підприємства. Отже, одним із факторів, що впливає на здатність підприємства протистояти поширенню кризових процесів та дозволяє забезпечити більш-менш стабільну діяльність, навіть в умовах спаду загальної ділової активності є вироблення та реалізація стратегії диверсифікації, як одного із стратегічних напрямків розвитку. Стратегія диверсифікації охоплює усі напрямки діяльності підприємства і дає змогу діяти так, щоб закріпити свої позиції у різних галузях і забезпечити отримання прибутку.

Актуальність статті полягає у тому, що використання стратегії диверсифікації має безліч переваг, але необхідно зауважити, що диверсифікація, як і будь-який економічний процес, також має низку недоліків, які необхідно враховувати при виборі саме цієї стратегії.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичні основи диверсифікації та аспекти функціонування диверсифікованих підприємств розглянуті багатьма зарубіжними (Д. Аакером, І. Ансоффом, К.Бері, А.Бузом, Г.Бузом, М. Горт, Є. Новицьким, Р.Пітсом, Н.Рудик, Г.Хопкінсом тощо) та вітчизняними науковцями (В.Г.Андрійчук, О.С.Вітковський, Т.О.Зінчук, О.В.Зоренко, М.Д.Корінько, О.О. Комліченко, С.М. Попова, Н.І.Степаненко, М.Й.Хорунжий, А.А. Чухно, О.О. Шарко та інші).

Проте, не дивлячись на деяке зростання наукових праць з вказаної проблематики протягом останнього часу, залишається не повністю дослідженим питання щодо обґрунтування підходів до практичного визначення ефективності реалізації стратегії економічної диверсифікації підприємства.

**Мета.** Метою даного дослідження є обґрунтування підходів до практичного визначення ефективності реалізації стратегії економічної диверсифікації підприємства. Основним завданням дослідження слід вважати подальше поглиблення теоретико-методологічних положень диверсифікації підприємств та посилення її позитивного впливу на результати господарювання.

**Методи.** В процесі дослідження застосовувалися методи абстрагування, експертних оцінок, аналіз і синтез.

**Результати.** Диверсифікація відображує процес розширення підприємницької діяльності підприємств та означає одночасний розвиток різних, невзаємопов'язаних видів виробництв, розширення номенклатури та асортименту вироблюваної продукції в межах одного підприємства, в результаті чого виробництва перетворюються на складні багатоцільові комплекси, що випускають продукцію або надають послуги різного призначення і характеру.

Для того щоб розглянути позитивний вплив диверсифікації на результати діяльності підприємства, необхідно спочатку визначити сутність поняття «диверсифікація».

Поняття «диверсифікація» у «Економічній енциклопедії» за редакцією професора

Мочерного С.В. трактується як процес розширення номенклатури продукції, яку виробляють фірми та об'єднання. «Диверсифікація, - вказують автори видання, - існує у двох основних формах: 1) розширення асортименту товарів, організація випуску нових видів продукції в межах «власної» галузі, тобто збільшення числа модифікацій певного виду товару, які задовольняють попит окремих груп споживачів...; 2) вихід за межі основного виду діяльності, проникнення в нові галузі та сфери господарства» [1, с.105].

На думку І.Ансоффа, диверсифікація – це термін, що застосовується до процесу перерозподілу ресурсів, які існують на підприємстві, в інші сфери діяльності, що істотно відрізняються від попередніх. [2, с. 97].

Як зазначає Цогла О.О. диверсифікація – це процес, що охоплює організаційні, економічні, правові зміни на підприємствах та направлений на підвищення ефективності виробництва, зниження кількості банкрутств, своєчасне реагування на зміни економічної кон'юнктури ринку для забезпечення прибутковості на основі використання ринкових шансів і встановлення конкурентних переваг, зміцнення положення підприємства в ринковому сегменті [3, с.147].

Узагальнюючи різні підходи, можна зробити висновок, що термін «диверсифікація діяльності підприємства» доцільно визначати як одну із альтернативних стратегій функціонування бізнесу, що ґрунтується на комбінуванні та зміні наявних і нових складових інвестиційного портфелю підприємства, видів діяльності, асортименту продукції, внутрішніх бізнес-процесів суб'єкта господарювання з метою збереження і підвищення економічної резистентності компанії до можливих ризиків, рівня економічної ефективності та результативності функціонування підприємства та забезпечення процесу внутрішнього зростання компанії.

Виділяють наступні причини диверсифікації підприємницької діяльності:

- відсутність можливості отримання додаткових прибутків у традиційній сфері функціонування підприємства, що пов'язано з антимонопольним законодавчим регулюванням;

- стагнація (застій) ринку функціонування підприємства: ринок збуту насичений продукцією (послугами), відповідно, спостерігається тенденція скорочення попиту, потужний тиск конкурентів;

- необхідність інвестування накопиченого капіталу з метою збереження та збільшення його вартості з одного боку та підвищення ефективності функціонування підприємства з іншого шляхом підприємницької експансії;

- необхідність зниження ризиків (істотна залежність від однієї продуктової лінії, циклічний характер основного бізнесу спонукають до пошуку додаткових можливостей забезпечення стабільності підприємства);

- високі бар'єри виходу на світові ринки [3, с. 142].

Якщо систематизувати причини диверсифікації підприємницької діяльності, то можна назвати п'ять основних груп мотивів, що спонукають до здійснення диверсифікації – техніко-технологічні, фінансові, економічні, соціальні та стратегічні. Як правило, ці мотиви тісно пов'язані і впливають в комплексі на прийняття рішення про здійснення диверсифікації.

До техніко-технологічних можна віднести: збереження виробничого потенціалу

суб'єкта господарювання; підвищення рівня використання виробничої потужності; визначення найбільш прогресивних варіантів використання ресурсів; упровадження передових досягнень науково-технічного прогресу.

Економічні причини містять наступне: перенакопичення капіталу в наявних галузях виробництва; пошук нових напрямів капіталовкладень; розширення та захоплення нових ринків збуту; підвищення економічної доцільності у використанні ресурсів.

Фінансові причини передбачають: розподіл ризиків між напрямками діяльності та обсягами виробництва; фінансову стабілізацію.

До соціальних причин належать: збереження робочих місць і використання висококваліфікованих працівників; створення нових робочих місць [4, с.175].

Цілі диверсифікації залежать від фінансового стану і можливостей підприємства, привабливості галузей і залежить від того періоду, на який розраховане її здійснення. Фінансові можливості збиткових, середніх і процвітаючих підприємств диктують різні стратегії диверсифікаційних заходів, спрямованих на виживання або ж на створення стратегічних альянсів.

Існують два напрямки розвитку діяльності підприємства: спеціалізація та диверсифікація. Спеціалізація – це відокремлення окремих галузей, підприємств і зосередження на виробництві певної продукції або певній стадії технологічного процесу. Спеціалізація має техніко-економічні переваги: спрямована на зниження собівартості продукції, що є результатом додаткового випуску однотипної продукції без переналагодження устаткування; спрямована на підвищення якості продукції внаслідок використання вузькоспеціалізованого обладнання. Але спеціалізоване підприємство має і певні недоліки: монопрофільні підприємства є менш стійкими при переході до нових технологій та нової продукції; їх стійкість значно нижче чим у багатoproфільних підприємств. В той же час диверсифікація діяльності передбачає перехід до багатoproфільного виробництва з широкою номенклатурою продукції. Цілями проведення диверсифікації є підвищення стійкості підприємства, можливість отримання синергетичного ефекту характерного за рахунок проникнення на нові ринки, економії за рахунок ефекту масштабу, а також випуску комплементарної продукції.

Розрізняють такі види диверсифікації: вертикальна, горизонтальна, концентрична, конгломерантна.

Вертикальна диверсифікація – коли підприємство починає виробляти продукцію, яка в технологічному та маркетинговому аспекті пов'язана з існуючою продукцією підприємства. Вона характеризується розширенням діяльності з метою виробництва або контролю над виробництвом усіх компонентів, частин та матеріалів. Цей вид диверсифікації пов'язаний з поглинанням посередників та постачальників, і головним її результатом є контроль над усім ланцюжком виробництва – від сировини до готового продукту.

Переваги вертикальної диверсифікації:

- поєднання координації дій з великими можливостями контролю;
- стабільність господарських зв'язків у межах підприємства;
- гарантовані поставки матеріально-технічних ресурсів;
- тісний контакт з кінцевими споживачами.

Горизонтальна диверсифікація – стратегія зростання, згідно з якою, компанія випускає або реалізує нові продукти, не пов'язані з існуючим асортиментом, але спрямовані на вже існуючу клієнтуру компанії. Вона передбачає вихід у нові сфери бізнесу, які пов'язані із задоволенням потреб для існуючих споживачів фірми. Підприємство, що виготовляє певний вид товару або послуги, може отримати інформацію від своїх споживачів щодо необхідності в інших видах товарів та послуг та користуватися цією можливістю. Це дає змогу враховувати потреби споживачів.

Концентрична диверсифікація ґрунтується на виробництві нових продуктів на базі існуючого бізнесу. При цьому зберігається діюче виробництво, але виникає нове, виходячи з можливостей, закладених в освоєнному ринку, в технологіях.

Конгломерантна диверсифікація полягає в тому, що фірма розвивається за рахунок виробництва нових продуктів технологічно не пов'язаних з традиційними продуктами фірми і які будуть реалізовуватися на нових ринках. Це вихід у нові види бізнесу, які жодним чином не пов'язані ні з існуючою технологією, ні з потребами існуючих у фірми споживачів. Такий вид диверсифікації потребує найбільших фінансових витрат і доступний лише великим підприємствам [5, с.15].

Існують різні підходи до проведення диверсифікації. Одним з методологічних підходів до здійснення диверсифікації виробництва підприємства є ресурсний підхід. Ресурсна концепція є загальноприйнятою теорією корпоративної диверсифікації і полягає в тому, що фірми ростуть через диверсифікацію шляхом використання потенціалів зростання, які приймають форму організаційних компетенцій або успадкованих управлінських ресурсів. Особливість ресурсного підходу в тому, що тут вид диверсифікації ставиться в залежність від гнучкості ресурсів. Концентрація на своїх сильних сторонах дає можливість підприємству виступати відразу на багатьох ринках і застрахуватися, таким чином, від циклічних коливань на окремих ринках.

Коли наявних ресурсів недостатньо для збереження стабільних конкурентних переваг, підприємство повинно з'ясувати, які ресурси потрібно знову відновити або придбати. Якщо в результаті зіставлення продукції, що випускається і наявних ресурсів виявляються надлишкові потужності, то у відповідь на це може бути створено новий підрозділ підприємства, як самостійна господарська одиниця.

Якщо ресурсоорієнтований аналіз процесного ланцюжка виявляє наявність незавантажених ресурсів, то виникає питання про їх використання. Вони можуть бути застосовані не тільки на вже освоєних ринках, але і стати базою для розширення активності підприємства на інших ринках.

Ринковий підхід до здійснення диверсифікації включає три основні методи оцінки: метод ринку капіталів, метод угод, метод галузевої оцінки. В рамках цього підходу спірним залишається питання про те, які фактори привели підприємство до вигідного позиціонування на ринку і яким чином можна утримати та зміцнити ці позиції. Відмітною ознакою ринкової орієнтації є те, що особлива увага приділяється привабливості навколишнього середовища як індикатору зростання, якості ринку, а також товарно-ринковому позиціонуванню по відношенню до конкурентів.

Ієрархічний підхід упорядковує стратегічне управління. Послідовно агрегуючи сегменти бізнесу, менеджери мають можливість виявити невикористані комерційні



можливості, переосмислити сформовані і знайти нові ринки збуту [6, с. 14].

Системний підхід для оцінки впливу диверсифікації виробництва на виробничу систему ґрунтується на виявленні інформаційної і економічної сутності процесу як складового елемента механізму управління підприємством. Він допомагає встановити причини прийняття рішень, він же надає кошти і технічні прийоми для поліпшення планування і контролю.

Основне завдання при реалізації стратегії економічної диверсифікації – враховувати взаємозв'язок диверсифікації діяльності та операційного ризику, тобто забезпечення прийняттого співвідношення між прибутковістю і рівнем ризику. Диверсифікація, як відомо, дозволяє зменшити величину ризику, але не уникнути його. При цьому загальна ефективність діяльності зменшується, тому що компанія могла б отримати більші прибутки, зосередившись на найбільш прибутковому напрямі, але за такої ситуації ризик був би теж найбільший. Це співвідношення кожне підприємство визначає для себе самостійно, воно залежить, в першу чергу, від того, наскільки власники компанії схильні до ризику.

Загальний ризик складається з двох компонентів:

- 1) несистематичний (диверсифікований, власний) ризик, він притаманний конкретному підприємству і підлягає зменшенню в результаті диверсифікації;
- 2) систематичний (не диверсифікований, ринковий) ризик, його неможливо зменшити шляхом подальшої диверсифікації, він породжується причинами, які впливають на ринок в цілому (інфляція, темпи зростання ВВП, політичні фактори тощо).

Диверсифікація має свої позитивні та негативні сторони. Що стосується основних переваг диверсифікації, то при втіленні стратегії диверсифікації існує стратегічна відповідність між існуючим і новим різновидами бізнесу фірми, що є джерелом її конкурентної переваги, з'являється можливість маневрування інвестиціями в межах портфеля бізнесу фірми, зменшується залежність фірми від діяльності на одному цільовому ринку, який поступово може зменшитися. До переваг диверсифікації можна віднести досягнення синергічного ефекту в різних видах діяльності підприємства, який проявляється в зниженні інтегральних корпоративних витрат за рахунок багатофункціонального використання ресурсів. Важливим моментом є те, що диверсифікація виступає як спосіб підвищення адаптивних якостей підприємства. Диверсифікація служить страховим механізмом і підсилює конкурентні позиції бізнес-лідерів. При впровадженні стратегії диверсифікації відбувається розширення головного профілю діяльності – досягнення більшого об'єму робіт, що дозволяє отримати цінові скидки, знизити затрати на рекламу, підтримати репутацію товару на ринку, покращити технології обслуговування і підвищити завантаженість виробничих потужностей [7, с. 19].

Диверсифікація, як і будь-який процес, окрім переваг, має також певні недоліки. Для проведення детального стратегічного аналізу конкурентів потрібні великий обсяг інформації та знання управлінського персоналу. Тому стратегію диверсифікації слід визначати із врахуванням конкретних можливостей підприємства, його цілей і умов функціонування, необхідно постійно проводити комплексне дослідження визначення шляхів досягнення поставлених цілей, що потребує залучення великих фінансових, матеріальних та інформаційних ресурсів. Варто зауважити, що не існує єдиного

обумовленого часу, коли підприємство має прийняти рішення про застосування стратегії диверсифікації. Важливим є час виходу на ринок, так як підприємство має з'явитися на ньому першим, як провідне підприємство. Висока вартість входження на нові ринки зобов'язує мати на увазі, що неможна ризикувати більше, ніж може дозволити власний капітал, необхідно враховувати наслідки ризику, адже ризик при проведенні диверсифікації діяльності підприємства зростає при вторгненні в нову для себе галузь. Необхідним є розуміння того факту, що «диверсифікація має зміст лише тоді, коли менеджер упевнений у прекрасних перспективах бізнесу» [8, с. 114].

**Висновки і перспективи.** На підставі розглянутого матеріалу можна зробити висновок, що диверсифікація виступає однією зі стратегічних альтернатив розвитку підприємства, яка дозволяє отримати додаткові економічні вигоди в умовах складної ринкової кон'юнктури. Враховуючи зростаючий вплив на функціонування підприємств кризових явищ та збільшення невизначеності зовнішнього середовища, перед все більшою кількістю підприємств постало питання стратегії їх функціонування, для того, щоб краще адаптуватися до нових економічних реалій. Диверсифікація дозволить підтримати діяльність підприємства в період економічного спаду та дасть змогу досягти конкурентних переваг середньо- та довгостроковому періодах. Необхідність подальших досліджень зумовлена системною економічною кризою в Україні, внаслідок чого рівень невизначеності умов та перспектив функціонування підприємств залишається високим, а розвиток даної галузі може забезпечити розвиток підприємницького сектору в цілому.

Результатом ефективної реалізації стратегії диверсифікації діяльності підприємства є досягнення поставленої ієрархії цілей:

- забезпечення виживання підприємства;
- стабілізація надходження грошових потоків;
- забезпечення високого рівня конкурентоспроможності підприємства та його готовності адаптуватися до зміни смаків споживачів;
- економія ресурсів на масштабах виробництва, безвідходних технологіях виготовлення продукції;
- визначення напрямку та шляхів забезпечення зростання підприємства;
- максимальна ефективність використання організаційно-управлінського потенціалу підприємства.

У подальшому мають бути проведені дослідження щодо оцінювання ефективності економічної диверсифікації в залежності від стану галузевого ринку, на якому працює підприємство.

Таким чином, підприємство повинно здійснювати диверсифікацію з найбільшою для себе вигодою і найменшим ризиком, тобто вибрати оптимальний варіант вкладення капіталу із максимально можливим прибутком і забезпеченням фінансової стійкості підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Економічна енциклопедія: у 3 т., [Текст] / под. ред. С.В.Мочерного . – К.: ВЦ Академія, 2002. – 952 с.
2. Ансофф, І.В. Новая корпоративная стратегия [Текст] / І.В.Ансофф // Питер Ком. – 2008. – 416 с.

3. Цогла, О.О. Становлення диверсифікаційних процесів у діяльності підприємств [Текст] / О.О.Цогла // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №7. – С.147–151.
4. Брін, П.В. Диверсифікація господарської діяльності підприємств [Текст] / П.В.Брін, Л.О. Переходова // Вісник НТО «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. – 2013. – 69 (1042). – С.172–175.
5. Богуславський, Є.І. Вибір оптимального методу диверсифікації підприємств [Текст] / Є.І. Богуславський, А.О. Черниченко // Ефективна економіка – 2013. – №10 – С.14–18.
6. Корінко, М.Д. Диверсифікація як стратегія розвитку [Текст] / М. Д. Корінко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5. – С. 12–17.
7. Скоробогатов, М.М. Диверсифікація як один із шляхів підвищення ефективності діяльності підприємств в сучасних умовах [Текст] / М.М.Скоробогатов, О.І.Куцерубова // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – №3(25) – С.18–21.
8. Цогла, О.О. Формування конкурентних переваг підприємства шляхом диверсифікації його діяльності [Текст] / О.О.Цогла // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №4. – С.109-115.

### References

1. Mocherniy S.V. (Edit.) (2002). *Ekonomichna encyklopedija: u 3 t., [Economic Encyclopedia (Vol 1-3)]*. K.: VC Akademija [in Ukrainian].
2. Ansoff, I.V. (2008). *Novaja korporativnaja strategija [New Corporate Strategy]*. Pyter Kom [in Russian].
3. Cogle, O.O. (2011). Stanovlennja dyversyfikacijnyh procesiv u dijal'nosti pidpryjemstv [Formation processes diversify activities in enterprises]. *Aktual'ni problemy ekonomiky*. №7. 147-151.
4. Brin', P.V., & Perehodova, L.O. (2013). Dyversyfikacija gospodars'koi dijal'nosti pidpryjemstv [Tekst] *Visnyk NTO «HPI»*. Serija : *Aktual'ni problemy rozvytku ukrai'ns'kogo suspil'stva*, 69 (1042). 172-175 [in Ukrainian].
5. Boguslavs'kyj, Je.I., & Chernychenko, A.O. (2013). Vybir optymal'nogo metodu dyversyfikacii' pidpryjemstv [Choice of optimal method diversify enterprises], *Efektivna ekonomika*, №10, 14-18 [in Ukrainian].
6. Korin'ko, M. D. (2009). Dyversyfikacija jak strategija rozvytku [Diversification as a development strategy]. *Aktual'ni problemy ekonomiky*, № 5, 12–17 [in Ukrainian].
7. Skorobogatov, M.M., & Kucerubova, O.I. (2011). Dyversyfikacija jak odyz shljahiv pidvyshhennja efektyvnosti dijal'nosti pidpryjemstvav suchasnyh umovah [Diversification as a way to improve the efficiency of enterprise in modern conditions], *Ekonomichnyj visnyk Donbasu*. №3(25), 18-21 [in Ukrainian].
8. Cogle, O.O. (2010). Formuvannja konkurentnyh perevag pidpryjemstva shljahom dyversyfikacii' jogo dijal'nosti [Formation of competitive advantages of the enterprise through the diversification of activities]. *Aktual'ni problemy ekonomiky*. №4, 109-115 [in Ukrainian].



---

## JEL Classification G 15

### Edwin Mirfazli

University of the Basque Country (UPV/EHU), Bilbao, Spain

E-mail: mirfazli@yahoo.com

### Leire San Jose

University of the Basque Country (UPV/EHU), Bilbao, Spain

E-mail: mirfazli@yahoo.com

## CSR DISCLOSURE IN REAL ESTATE AND PROPERTY SECTOR'S COMPANIES LISTED AT INDONESIAN STOCK EXCHANGE (IDX)

### Abstract

**Introduction.** This research used Corporate Social Disclosure Index (CSDI) as a measure of CSR disclosure, based focus on social indicators from Global Reporting Initiatives (GRI). The samples of this research are 36 public companies in Real Estate and Property sector listed in Indonesian Stock Exchange (IDX) year 2004-2007.

**Purpose.** The purpose of this research is to test the effect of CSR and financial ratios on market performance. This research is motivated by the fact of activities of CSR and its disclosure and also mixed results from previous research.

**Methods.** Research method did collaboration qualitative and quantitative methods approach.

**Results.** Relatively score of CSDI shows that CSR disclosure in public companies' annual report is still low. This may due even there is mandatory rules regarding CSR disclosure in Indonesia but the lack of public companies not awareness of the importance of CSR and its disclosure in annual report.

**Discussion.** Test results show that CSR disclosure do not has significant effect on Stock Return (SR) as a measure of market performance.

**Keyword:** CSR, Stock Returns, Social Indicators and Financial Ratios.

**Introduction.** Economic decision by looking at the financial performance of a company in this time is not relevant (Zhang, 2012; Mbekomize and Wally-Dima, 2013); Sitnikov and Bocean, 2012; Kim et al. 2012; Pyo and Lee, 2013). Adam et al (1998) found that individual investors interested in social information reported in the annual report. For that need a tool that can provide information about the social, environmental and financial simultaneously as sustainability reports (Kim et al, 2012; Candy, 2013; Martinez et al, 2014). Balabanis et al (1988) indicated that the disclosure of CSR undertaken by companies listing on London Stock Exchange positively correlated with overall corporate profitability. However, hypothesis of ethical investors indicates that capital markets tend to be attracted to the CSR activities undertaken by these companies, it is empirically proven that CSR negatively affect market performance (Salewski and Zulch, 2012; Kurniawan and Wibowo, 2011; Chen et al, 2008)

Corporate social responsibility (CSR) is claim that the company not only operates for benefit of shareholders, but also for the benefit of stakeholders in business practices such as workers, local communities, government, NGOs, consumers, and environment (Grey et al, 1987; Sitnikov and Bocean, 2012; Karagiorgos, 2010). Global Compact Initiative calls this understanding with 3P (profit, people, planet), which is the purpose of business is not only for

profit (profit), but also the welfare of people (people), and ensure the sustainability of planet (Sitnikov and Bocean, 2012). According to Siregar and Yanivi, (2010), in Indonesia, the awareness of need to preserve the environment is regulated by the Law on Limited Liability 40 Article 74 of 2007, where the company is conducting business with regard to the natural resources required to conduct a social and environmental responsibility (Siregar and Yanivi, 2010). Concern with corporate social responsibility (CSR) in Indonesia has increased. Initially, in Indonesia, the Companies Act No. 1 of 1995 does not assume the existence of CSR, but then, in 2007 when the Act was revised and enacted Company (Company Law No. 40 Tahun 2007), measures including CSR in article 74, which states that companies that has business activities in the field of natural resources required to implement social and environmental responsibility. It may be triggered by a number of issues related to CSR, such as the environmental problems caused by large populations, forest destruction and poor labor standards (Siregar and Yanivi, 2010).

Based on the description above, the purpose of this study is to see empirically whether corporate social responsibility disclosure positive effect on financial performance and market performance of the company. While the contribution of this study is to provide consideration in policy-making company in order to further enhance the responsibility and concern for the social environment, as well as provide an overview of the importance of corporate social responsibility, so that the government can follow up Company Law, to require all other companies in Indonesia to implementing social responsibility (Tjia and Setiawati, 2012; Siregar and Yanivi, 2010)

**Analysis of recent researches and publications.** In empirical studies, some researchers have tried to express this in a variety of different perspectives (Heal and Garret, 2004; Siegel and Paul, 2006; Finch, 2005). Heal and Garret (2004) showed that CSR activities can be beneficial element as corporate strategy, contributing to the management of risk and maintain relationships that can provide long-term benefits for the company. While Research Siegel and Paul (2006), showed that CSR activities have a significant impact on the efficiency of the productive, technical change, and economies of scale enterprise. In a literature study conducted by Finch (2005), said that the motivation of companies to use sustainability reporting framework is to communicate the performance of management in achieving the company's long-term benefit to stakeholders, such as the improvement of financial performance, the increase in competitive advantage, profit maximization, as well as the company's success in the long term.

Verschoor (1998) studied the 500 largest public companies in the United States in terms of sales or revenues listed in the 1996 Business Week 1000, found a significant positive relationship between the company's strong commitment to ethical behavior and social responsibility and financial performance. Balabanis et al. (1998) studied 56 large companies in the UK found that there was a relationship between CSR and economic performance are divided into finance, namely return on capital employed, return on equity and gross profit to sales ratio; and capital market performance, namely the systematic risk and excessive market assessment although the relationship is weak and has no overall consistency. But Ruf et al. (2001) reported that there is a positive relationship between changes in corporate social performance and short-term benefits (eg sales growth) and long-term benefits (eg, return on

sales). Moneva et al. (2007) also found a positive relationship between CSR and financial performance. They studied 52 companies listed in Spain six different sectors (ie gasoline and electricity, basic materials, industry and construction, consumer goods, consumer services, financial services and real estate, and technology and telecommunications) and the measured level of CSR based guidelines GRI. They found only 58 percent of companies generate sustainability or CSR reports, and 63 percent of them follow the GRI guidelines "(Moneva et al., 2007). They further stated that" stakeholder-oriented industry has generated higher profits both at total assets and shareholders' funds them in compared with those shareholder-oriented (Moneva et al., 2007).

Odemilin et al. (2010) studied the relationship between CSR and financial performance (ie EPS) of 20 British companies were selected and found a weak positive relationship (14.7 percent) between the two variables. They argue that CSR policies of companies can make an impact on the bottom line companies as consumers and investors become more aware of the civil (Odemilin et al., 2010). Therefore, CSR investment is not just another business expense but it is very important for a company to survive in an increasingly competitive business world today "(Odemilin et al., 2010). They further found that 20 percent met all six indicators GRI, 25 percent met five indicators, four indicators meet the 40 percent and 15 percent met three indicators, where most companies are worried about the economic and environmental aspects (95 per cent of each aspect) and 80 percent obey product liability indicators. In addition to then, 70 percent of the companies in their research reported of labor practices and indicators of the community. Human rights are the most fulfilling indicators (40 percent). Based on variety results of previous research, the proposed hypothesis can be formulated as follows:

***Ha: CSR disclosure positive and significant effect on stock return.***

GRI (2007a, b) states that "sustainability reporting has evolved from an incredible workout by pioneering organizations decades ago for an important management tool and a valuable resource for many businesses as a way to inform the corporate social responsibility to its internal and external stakeholders. Mervyn King, GRI Chairman of the Board added that "sustainability reporting has become essential for the company. It is important for companies to build the trust and confidence of stakeholders (GRI, 2007a, b). GRI (2006, p. 24) has a main indicator which form the basis for reporting by the company: the core indicators are intended to identify generally accepted indicators and assumed material for most organizations. Additional indicators represent emerging practice or address topics that may be material for some organizations, but are not material for others.

The main indicators are as follows:

- i) economy;
- ii) environment;
- iii) social;
- iv) Human rights;
- v) community; and
- vi) product responsibility (GRI, 2006).

However, in this research will focused on four indicators such as social, human rights, society and product responsibility indicators.

**Purpose.** The purpose of this research is to test the effect of CSR and financial ratios on market performance. This research is motivated by the fact of activities of CSR and its disclosure and also mixed results from previous research.

**Methods.** Sample selection methods used in this research is purposive judgment sampling method, namely the type of sample selection is not random that the information obtained by using certain considerations (Siregar and Yanivi, 2010). The criteria used in determining the sample of this study are: the sample is a public company listed on the Stock Exchange on real estate and property sector in 2004-2007, which samples the company's annual report is available in full, either physically or through the website, and specifically for the data samples in 2007, consisting of companies that have to release 2008 financial statements on the website [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).

In the process of selecting the data, as many as 36 companies in three, bringing the total final sample to 108 annual report and the financial statements in though (36 companies for 2004-2007). The data used in this research is secondary data derived from the Capital Market Reference Center (PRPM) Indonesia Stock Exchange, mainly for financial statement data and the annual report on the 2004-2007 sample company, also IDX website ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)).

This study will use a multiple regression model as follows :

$$SR_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSDI_{it} + \beta_2 CR_{it} + \beta_3 DER_{it} + \beta_4 TAT_{it} + \varepsilon_{it}$$

Where:

- SR** : Stock Return  
**CSDI** : Corporate Social Disclosure Index  
**CR** : Current Ratio  
**DER** : Debt to Equity  
**TAT** : Total Assets Turnover  
 $\beta_0 - \beta_2$  : The estimated coefficient  
 $\varepsilon_{it}$  : *error term*  
**i** : 1,2,..., **N**  
**t** : 1,2,..., **T**

where : **N**: number of observations and **T**: amount of time

Stock Return (SR) is calculated as follows:

$$Y = \frac{H_t - H_{t-1}}{H_{t-1}}$$

Where :

- Y** = % Stock price change  
**H<sub>t</sub>** = Stock price in t  
**H<sub>t-1</sub>** = Stock price previous year.  
(Fiori, et al, 2007)

Information Corporate Social Disclosure Index (CSDI) based on the GRI are used in this study was obtained from the website [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org). GRI consists with social

disclosure indicator as a part of sustainability reporting. CSDI calculation is done by using a dichotomous approach, ie each item of CSR in the research instrument rated 1 if disclosed, and the value 0 if not disclosed (Haniffa et al (2005). Furthermore, scores of each item is summed to obtain the overall score for each company. CSDI calculation formula is as follows (Haniffa et al, 2005) :

$$CSDI_j = \frac{\sum X_{ij}}{n_j},$$

Where:

**CSDIt** : Corporate Social Responsibility Disclosure Index company j

**n<sub>j</sub>** : number of items for firm j, n<sub>j</sub> = 40

**X<sub>ij</sub>** : 1 = if item i disclose; 0 = if item i no disclose.

Thus,  $0 < CSDIt < 1$

(Haniffa et al, 2005).

### Analysis and Finding

Descriptive statistical analysis of this study are presented in Table 1. The dependent variable for the research models that SR<sub>t</sub> had an average (mean) of 0.5237. It also suggests that the SR (as a proxy of market performance) that are owned by companies sampled value is very diverse, and relatively low. For the independent variables are CSDIt which is a proxy of the level of disclosure of corporate social responsibility and measured using 40 items for disclosure of social indicators with the GRI (Global Reporting Initiative) have an average index value of 0.5703 with a standard deviation of 0.03031. The average index value CSDI shows that the level of social responsibility disclosure by the company in its annual report is still very low. This is in accordance with the conditions in Indonesia where they are not too focused its attention to disclosure of corporate social responsibility.

Tabel 1

#### Descriptive statistics Models

$$SR_t = \beta_0 + \beta_1 CSDI_t + \beta_2 CR_t + \beta_3 DER_t + \beta_4 TAT_t + \varepsilon_t$$

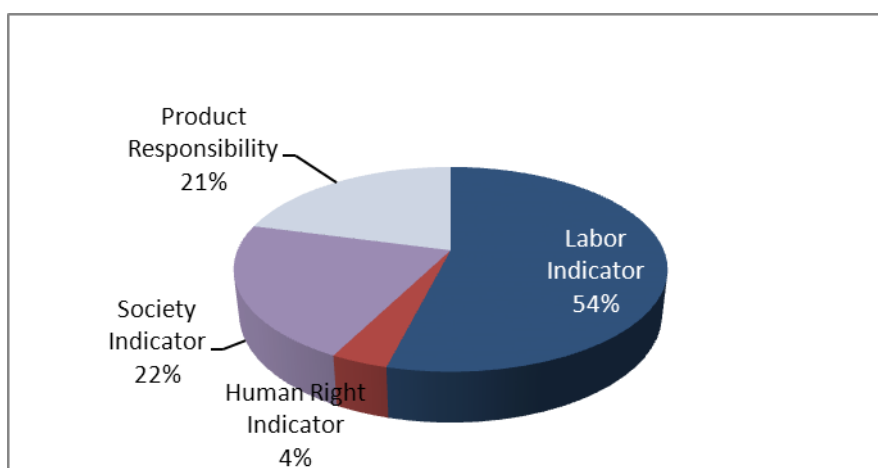
Source : SPSS  
process

	Mean	Std. Deviation	N
SR	.5237	1.22553	108
CSDi	.5703	.03031	108
CR	4.6308	14.13112	108
DER	1.2950	2.16306	108
TAT	.2235	.18260	108

result data

In this reserach used 40 based on GRI disclosure items consisting of labor (14 items), human rights (9 items), society (8 items), and product responsibility (9 items) indicators . Based on the above analysis of descriptive statistics, the average obtained CSDI index of 36 companies listed on IDX sampled in 2004-2007 amounted to 0.5703 (maximum index = 1). Figure 4.1 shows the proportion of the level of disclosure of CSR is based on GRI indicators. Companies that become the most widely sampled disclosure of CSR for labor aspects, namely by 54%, then 21% for the aspects of product responsibility, 22 % for aspects of society and for human rights aspect that is only 22%.





**Fig. 1. GRI Social disclosure proportion**

Source : Content analysis result

Based on the regression results obtained in Table 2, the model for this study are:

$$SR_t = -3,331 + 0,150 CSDI_t + 0.074 CR_t + -0.041 DER_t + 0,252 TAT_t$$

Tabel 2

### Result Regression Model

$$SR_t = \beta_0 + \beta_1 CSDI_t + \beta_2 CR_t + \beta_3 DER_t + \beta_4 TAT_t + \varepsilon_t$$

Variable	Coefficients	t-Statistics	Prob
(Constant)	-3.331123	-1.483081	0.141106
<b>CSDI</b>	0.150738	1.572494	0.118902
<b>CR</b>	0.074421	0.776131	0.439445
<b>DER</b>	-0.041426	-0.433497	0.665559
<b>TAT</b>	0.252627	2.617962	0.010172
<b>Adjusted R-squared</b>	<b>0.927231</b>		
<b>F-statistics</b>	<b>2.166123</b>		
<b>Prob (F-stattistic)</b>	<b>0.078122</b>		

**CSDI** = Corporate Social Disclosure index; **CR** = Current Ratio; **DER** = Debt of Equity ; **TAT**= Total Assets Turnover

Source: SPSS result data process

F test for research models indicate that all independent variables (CSDI, CR, DER and TAT) has a significant influence on the dependent variable (SR). In Table 4.2 it can be seen that the value of the F-statistic has a value of Prob (F-statistic) of 0. So is the value of adjusted R2 of 0.945, indicating that this study may explain the relationship between the variables CSDI, CR, DER and TAT to SR at 92,7%. The remaining 7.3% is influenced by other variables that are not addressed in this study. In Table 4.2 it can be seen that the variable coefficient value -0.1507 CSDI with a significance of 0.1189 meaning that the variable has no effect CSDI on SR (**Ha rejected**). Thus, this research failed to prove that the company is doing high social

disclosures in its financial statements had an influence on market performance.

This is probably due to: (1) the issue of CSR is a relatively new thing in Indonesia and most investors have a low perception towards it, (2) the quality of CSR disclosure is not easy to measure; Most companies do CSR disclosure only as part of the advertising and avoiding to provide relevant information, and (3) most investors are oriented to short-term performance, while CSR is considered influential in the medium-term performance and long-term. Balabanis et al.(1998) states that the phrase in the annual report does not make stock prices more informative, because the expression in the annual report did not provide enough information about the company's prospects for the future.

This contrasts with the results of research studies conducted Ruf et al. (2001), that the company is doing well social responsibility will enjoy a better market performance. Nevertheless, the results of this study in accordance with the results of research conducted by Balabanis et al.(1998), where they also found no significant relationship between CSR disclosure by the stock market. One possibility is that the market response to the implementation of CSR undertaken by the company can not directly affects stock return, but require a longer time.

**Discussion.** The empirical evidence of this study do not support the hypothesis that the level of CSR disclosures in annual reports positive effect on SR variable (as a proxy for market performance). For control variables, namely TAT statistically positive and significant impact on the SR, while CR and DER statistically significant negative effect and does not affect the SR. Results of this study indicate that (1) issue of CSR is a relatively new in Indonesia and most investors have a low perception towards it, (2) the quality of CSR disclosure is not easy to measure; Most companies do CSR disclosure only as part of the advertising and avoiding to provide relevant information, and (3) most investors are oriented to short-term performance, while CSR is considered influential in the medium-term performance and long-term.

These results indicate that the disclosure of CSR positive and significant impact on financial performance, shows the level of corporate accountability, minimizing risk, protecting both the company image, and as an analytical tool for investors and creditors. This is expected to increase awareness of the company's CSR activities and disclosure. In addition, investors are also expected to be more aware of the importance of CSR issues in the future, so the company will perform CSR activities significantly by maximizing the positive impacts and minimize the negative impact of a particular business activity. In the long run, companies can enjoy a good market performance and in turn will be enjoyed by the community in general.

There are several limitations in this study, among other things:

1) the small sample size, namely 108 annual reports of 388 companies listed on the Indonesian Stock Exchange (IDX in 2004-2007. For further research, it is advisable to increase the number of samples and using the data most recent annual report to be able to describe the most recent conditions.

2) The period of investigation is only 3 years old, so the long-term results of the implementation of corporate social responsibility disclosure ignored. For further research suggested weeks to extend into several periods in order to predict the results of research in the long term.

3) The study does not distinguish between types of industrial companies that may be

able to influence the level of disclosure of CSR in the company's annual report, and its influence on economic performance. For further research, it is advisable to differentiate types of industrial companies.

4) Reviewing CSDI index ranges between 0 and 1, so this study does not provide information on the quality of detail presented expression of each company. For further research, it is advisable to use an index measuring the weight of numbers, for example 1-5 scale (likert scale).

5) The presence of the element of subjectivity in determining the disclosure index, due to the absence of a standard provision that can be used as a reference standard and, thus determining the index for the same GRI indicators can vary between each researcher.

### References

1. Adams, C.A., Hill, W.-Y. & Roberts, C.B. (1998), "Corporate social reporting practices in Western Europe: legitimating corporate behavior", *British Accounting Review*, Vol. 30, 1-21.
2. Balabanis, George, Phillips, Hugh C., & Lyall, Jonathan, (1988), "Corporate Social Responsibility & Economic Performance in the Top British Companies: Are They Linked?", *European Business Review*, Vol. 98, No.1, 25-44.
3. Candy, V. (2013). "Social responsibility and globalization," *Journal of Applied Business Research* 29(5), 1353-1365.
4. Chen, J. C., Patten, D.M., Roberts, R.W. (2008). Corporate charitable contributions: a corporate social performance or legitimacy strategy? *Journal of Business Ethics* 82, 131-144.
5. Finch, Nigel (2005), "*The Motivations for Adopting Sustainability Disclosure*", *MGSMS Working Papers in Management*. Macquarie University, Australia.
6. Fiori, Giovanni, Donato, Francesca di, Izzo, & Maria Federica (2007), "*Corporate Social Responsibility and Firms Performance, An Analysis on Italian Listed Companies*", Luiss Guido Carli University, Italy, 2007.
7. Gray, R.H., Owen, D. & Maunders, K. (1987), *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, Prentice Hall International, London.
8. GRI (2006), RG: Sustainability Reporting Guidelines, Global Reporting Initiative, available at: [www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/ED9E9B36-AB54-4DE1-BFF2-5F735235CA44/0/G3\\_GuidelinesENU.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/ED9E9B36-AB54-4DE1-BFF2-5F735235CA44/0/G3_GuidelinesENU.pdf) (accessed 15 November 2008).
9. GRI (2007a), Sustainability Reporting 10 Years On, Global Reporting Initiative, available at: [www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/430EBB4E-9AAD-4CA1-9478-FBE7862F5C23/0/Sustainability\\_Reporting\\_10years.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/430EBB4E-9AAD-4CA1-9478-FBE7862F5C23/0/Sustainability_Reporting_10years.pdf) (accessed 14 April 2009).
10. GRI (2007b), The Global Reporting Initiative, available at: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org) (accessed 14 April 2009).
11. Heal, Geoffrey, & Garret, Paul (2004), "*Corporate Social Responsibility, An Economic and Financial Framework*", Columbia Business School, 2004.
12. Karagiorgos, T. (2010). Corporate social responsibility and financial performance: An empirical analysis on greek companies. *European Research Studies*, XIII(4), 85-108.
13. Retrieved from [http://www.ersj.eu/repec/ers/papers/10\\_4\\_p6.pdf](http://www.ersj.eu/repec/ers/papers/10_4_p6.pdf).
14. Kim, Y; Park, M. S; Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? », *The Accounting Review*, 87 (3) 761-796.
15. Kurniawan, M., Wibowo, D. H. (2011). Analysis on accounting conservatism and CSR disclosures of Indonesian banks listed on IDX From 2004 to 2007, *Journal of Applied Finance and Accounting* 2(2), 13-30.
16. Martínez-Ferrero, S; Banerjee, IM; García-S. (2014). Corporate social responsibility as a strategic shield against costs of earnings management practices. *Journal of Business Ethics*, 1-20.
17. Mbekomize, C. J., & Wally-Dima, L. (2013). Social and environmental disclosure by Parastatals and

companies listed on the Botswana stock exchange. *Journal of Management and Sustainability*, 3(3), 66–75. <http://dx.doi.org/10.5539/jms.v3n3p66>

18. Moneva, J.M., Rivera-Lirio, J.M. & Munoz-Torres, M.J. (2007), “The corporate stakeholder commitment and social and financial performance”, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 107 No. 1, 84-102.

19. Odemilhin, E.G., Samy, M. & Bampton, R. (2010), “Corporate social responsibility: a strategy for sustainable business success. An analysis of 20 selected British corporations”, *Journal of Business in Society*, Vol. 10.

20. Pyo, G, & Lee, H. Y. (2013). The association between corporate social responsibility activities and earnings quality: Evidence from donations and voluntary issuance of CSR reports, *The Journal of Applied Business Research* 29, 945-962.

21. Ruf, B.M., Muralidhar K., Brown, R.M., Janney, J.J., & Paul, K. (2001), “An empirical investigation of the relationship between change in corporate social performance and financial performance: a stakeholder theory perspective”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 32 No. 2, 143-56.

22. Salewski, M.; Zulch, H. (2014). The Association between Corporate Social Responsibility and Earnings Quality Evidence from European Blue Chips. *Working Paper Series No. 112*. Available at SSRN.

23. Sitnikov, C. S., & Bocean, C. G. (2012). Corporate social responsibility through the lens of ISO standards. *Business Excellence and Management*, 2(4), 56–66. Retrieved from <http://beman.ase.ro/no24/6.pdf>.

24. Siegel, Donald S., dan Paul, & Catherine J. M., “Corporate Social Responsibility and Economic Performance”, Springer Science + Business Media, LLC, (J Prod Anal 26, p. 207-211), 2006.

25. Siregar, Sylvia V and Yanivi Bachtiar (2010), “Corporate social reporting: empirical evidence from Indonesia Stock Exchange” *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, Vol.3, No.3, pp. 241-252. Emerald Group Publishing Limited.

26. Tjia, O., & Setiawati, L. (2012). Effect of CSR disclosure to value of the firm: Study for banking industry in Indonesia. *World Journal of Social Sciences*, 2, 169–178.

27. Verschoor, C.C. (1998), “A study of the link between a corporation’s financial performance and its commitment to ethics”. *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 No. 13, pp. 1509-1600.

28. Zhang, W. (2012). Gap analysis of ISO 26000 in two Atlas Copco Companies in China: Atlas Copco (Nanjing) Construction and Mining Equipment Co., Ltd. and Wuxi Pneumatech Air/ Gas Purity Equipment Co., Ltd. MSc Thesis, Stockholm 2012, Industrial Ecology, Royal Institute of Technology. Retrieved from <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:513915/FULLTEXT01.pdf>.



## Відомості про авторів

**Бруханський Руслан**, д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** r.brukhanskiy@gmail.com

**Воляк Леся**, асистент кафедри статистики та економічного аналізу, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна, **E-mail:** voliaklr@gmail.com

**Годнюк Ірина**, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський, Україна, **E-mail:** irak1977@rambler.ru

**Евдокимович Владимир**, к.э.н., профессор, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, г. Гомель, Республика Беларусь, **E-mail:** vas-evdokimov@yandex.ru

**Ермолович Лидия**, д-р экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь, **E-mail:** kbu\_p@bseu.by

**Зорина Ирина**, к.э.н., доцент, доцент кафедры экономики промышленных предприятий, УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь, **E-mail:** kerpr@bseu.by

**Иоффе Лев**, к.э.н., доцент кафедры бухучета, контроля и анализа, Гомельский государственный университет имени Ф.Скорины, Гомель, Беларусь, **E-mail:** litaa@yandex.ru

**Івченко Лариса**, к.е.н., доцент кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна, **E-mail:** lvchenko.L@i.ua

**Kuhto Julia**, PhD (Econ), School of Accounting, Department of accounting, analysis and audit in sectors of the national economy, Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus, **E-mail:** Yuliya\_kuhto@mail.ru

**Малахов Валерій**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту, Харківський навчально-науковий інститут, ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків, Україна, **E-mail:** malahovvaler@gmail.com

**Edwin Mirfazli**, University of the Basque Country (UPV/EHU), Bilbao, Spain, **E-mail:** mirfazli@yahoo.com

**Налецкая Татьяна**, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь, **E-mail:** r\_tatsiana@inbox.ru

**Онщенко Ірина**, студентка 6 курсу, Харківський навчально-науковий інститут, ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків, Україна, **E-mail:** iraniki@ukr.net

**Pankov Dmitri**, Dr. hab. (Economics), Professor, Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus, **E-mail:** Dapankov@mail.ru

**Панова Татьяна**, к.э.н., доцент кафедры бухучета, контроля и анализа, Гомельский государственный университет имени Ф.Скорины, Гомель, Беларусь, **E-mail:** panova31@yandex.ru

**Leire San Jose**, University of the Basque Country (UPV/EHU), Bilbao, Spain, **E-mail:** mirfazli@yahoo.com

**Khomyn Petro**, Dr. of Economic, Professor of Accounting and Auditing, Ternopil National Technical University named after Ivan Pul'uj, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** p.khomyn@gmail.com

**Щербатюк Василий**, д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова, **E-mail:** vserb@mail.ru

---

**Information about the authors**

**Brukhanskyi Ruslan**, Dr. of Economic, Head of the department of accounting and economic and legal support of Agrarian and Industrial business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** r.brughanskyi@gmail.com

**Voliak Lesia**, assistant, Department of Statistics and Economic Analysis, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** voliaklr@gmail.com

**Godnuk Iryna**, PhD (Ekon), Associate Professor, Department of Accounting and Auditing, Podilian State Agrarian Engineering University, Kamyanets-Podilskyi, Ukraine, **E-mail:** irak1977@rambler.ru

**Evdokimovich Vladimir**, PhD (Econ), Professor, Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives, Gomel, Republic of Belarus, **E-mail:** Vas-evdokimov@yandex.ru

**Ermolovich Lydia**, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, analysis and audit in industry, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, **E-mail:** kbu\_p@bseu.by

**Zorina Irina**, PhD (Econ), Associate Professor, Department of Economy of Industrial Enterprises, EE "Belarus State Economic University", Minsk, Belarus, **E-mail:** kepp@bseu.by

**Ioffe lev**, cand. sc. (econ.), assoc. prof. of department of accounting, control and analysis, Francisk Scorina Gomel state university, Gomel, Belarus, **E-mail:** litaa@yandex.ru

**Ivchenko Larysa**, PhD (Econ), Associate Professor of Business Accounting Department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** Ivchenko.L@i.ua

**Kuhto Julia**, PhD (Econ), School of Accounting, Department of accounting, analysis and audit in sectors of the national economy, Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus, **E-mail:** Yuliya\_kuhto@mail.ru

**Malakhov Valery**, PhD (Econ.), As. Prof. of Department of Accounting and Auditing, Kharkiv Educational-Scientific Institute of the Banking University, Kharkiv, Ukraine, **E-mail:** malahovvaler@gmail.com

**Edwin Mirfazli**, University of the Basque Country (UPV/EHU), Bilbao, Spain, **E-mail:** mirfazli@yahoo.com

**Naleckaya Tatsiana**, PhD (Econ), Department of Accounting, Analysis and Audit in Manufacturing, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, **E-mail:** r\_tatsiana@inbox.ru

**Onishchenko Irina**, student of 6-year, Kharkiv Educational-Scientific Institute of the Banking University, Kharkiv, Ukraine, **E-mail:** iraniki@ukr.net

**Pankov Dmitri**, Dr. hab. (Economics), Professor, Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus, **E-mail:** Dapankov@mail.ru

**Panova Tatyana**, cand. sc. (econ.), assoc. prof. of department of accounting, control and analysis, Francisk Scorina Gomel state university, Gomel, Belarus, **E-mail:** panova31@yandex.ru

**Leire San Jose**, University of the Basque Country (UPV/EHU), Bilbao, Spain, **E-mail:** mirfazli@yahoo.com

**Khomyn Petro**, Dr. of Economic, Professor of Accounting and Auditing, Ternopil National Technical University named after Ivan Pul'uj, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** p.khomyn@gmail.com

**Shcherbatyuk Vasil**, Dr. of Economics, As. Professor of Department of Accounting and Finance, European University of Moldova, Chisinev, Republic of Moldova, **E-mail:** vserb@mail.ru