

nematerial'nykh aktiviv" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations on accounting for intangible assets"], (2009), available at: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>.

5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalters'koho obliku osnovnykh zasobiv" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations on accounting of fixed assets"], (2003), available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

6. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Metodychni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi polityky pidpryyemstva" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations on accounting policies"], (2013), available at: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.

7. Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 16 "Osnovni zasoby" [International Accounting Standard 16 "Fixed Assets"]. available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 7 «Osnovni zasoby»" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Position (Standard) 7 "Fixed Assets"], (2000), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy»" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Position (Standard) 8 "Intangible Assets"], (1999), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.



УДК 657.1

JEL Classification M410

Городиський Микола

к.е.н, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

E-mail: gorodysky@mail.ru

Панченко Інна

к.е.н., доцент, бухгалтер-експерт

ТОВ "Ес.Сі.Ай.-Консалтинг", м. Житомир, Україна

E-mail: panchenko.inna777@gmail.com

ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ МОДЕЛІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ТА РИЗИКУ

Gorodysky Mukola

Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor,

Department of accountancy and analysis by the types of economic activity

Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine

E-mail: gorodysky@mail.ru

Panchenko Inna
Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Accountant-expert
LLC "SCI-Consulting", Zhytomyr, Ukraine
E-mail: panchenko.inna777@gmail.com

APPROACHES TO CONSTRUCTION OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN THE CONDITIONS OF UNCERTAINTY AND RISK

Анотація

Актуальність. Неврахування умов невизначеності та ризиків в якості джерел формування прибутку, факторів приросту (зменшення) інвестиційних ресурсів, зростання (зменшення) ринкової вартості активів в сучасних умовах господарювання, призводить до зниження якості облікової інформації, що генерується підсистемою бухгалтерського обліку як інформаційним забезпеченням системи управління. Одним із вагомих напрямів підвищення корисності облікової інформації, а відповідно і її якості є побудова моделі організації бухгалтерського обліку адекватної економічним реаліям та умовам господарювання. Завданням дослідження є визначенням ключових напрямів побудови відповідної моделі організації бухгалтерського обліку для підвищення ефективності управління.

Методи. Застосована методологія дослідження ґрунтується на використанні комплексного та системного підходів до дослідження із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. При проведенні дослідження з метою ідентифікації проблемних питань організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків, які носять практичний характер, використано метод анкетування (проведено анкетування 60 суб'єктів господарювання Житомирської та Київської областей в особі бухгалтерів та директорів щодо оцінки факторів господарських ризиків), статистичного аналізу, зведення та групування.

Результати. У статті проаналізовано роль організації бухгалтерського обліку в системі управління діяльністю підприємства в умовах невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства та ризиків, що спрямована на підвищення ефективності управління, забезпечення прибутковості підприємства та досягнення стратегії його розвитку. Визначено основоположні характеристики прибутку, які лежать в основі побудови моделі організації бухгалтерського обліку в сучасних економічних умовах. Ідентифіковано повноваження суб'єкта організації та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками як джерелами формування прибутку, виходячи з сфери застосування їх професійного судження. Запропоновано підходи до формування методологічних засад оцінки ризиків та їх впливу на результативні показники господарської діяльності в межах повноважень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку. Визначено облікові стратегії підприємства, що лежать в основі розробки облікової політики підприємства як напряму побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків.

Перспективи. Подальшого дослідження в межах окресленого напряму наукових пошуків потребують питання, пов'язані з розробкою методологічних підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку виходячи із значення та міри корисності інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку для досягнення цілей управління в умовах невизначеності та ризиків.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, прибуток, ризики, управління, система бухгалтерського обліку.

Abstract

Introduction, Purpose. The neglect of terms uncertainty and risk as source of income, factors of increase (decrease) of investment resources, market value of the assets in the current economic conditions lead to reduction in the quality of accounting information, generated by the subsystem of accounting as an

information security management system. One of the most ponderable ways to increase the usefulness of accounting information, and therefore its quality is the construction of the model of accounting adequate economic realities and economic conditions. The objective of the study is an identification of key areas of constructing an appropriate model of accounting organization to improve management efficiency.

Methods. The applied research methodology is based on the use of comprehensive and systematic approaches to the study with the use of general scientific and special methods of knowledge. During the study methods of questioning, statistical analysis, summary and grouping, the aim of which to identify practical problematic questions of accounting organization in terms of risk and uncertainty have been used. (the questioning included 60 business entities of Zhytomyr and Kyiv regions in the face of accountants and directors regarding the valuation of factors of economic risks).

Results. The article analyzes the role of accounting in the management system of the enterprise activity in the conditions of uncertainty of the internal and external environment of the enterprise and risks, aimed at improving management efficiency, ensuring the profitability of the enterprise and the achievement of its development strategy. The fundamental characteristics of profit, which are the basis of building a model of the organization of accounting in the current economic environment are determined in the article. It is identified the duties of organization and accounting in the process of risk management as the sources of income on the basis of their scope of professional judgment. The article proposes approaches to the formation of a methodological framework for assessing risks and their impact on the productive indicators of economic activity within the powers of the subjects of accounting. It is defined accounting enterprise strategies underlying the development of accounting policy as the direction of building a model of the organization of accounting in the conditions of uncertainty and risk.

Discussion. Questions, concerning the development of methodological approaches as for organization and accounting records based on the measures and value of information usefulness generated in the accounting system for achieving control in conditions of uncertainty and risks need to be studied in the future.

Keywords: organization of accounting, profit, risks, management, accounting system.

Аннотація

Актуальність. Неучитывание условий неопределенности и рисков в качестве источников формирования прибыли, факторов прироста (уменьшения) инвестиционных ресурсов, увеличения (уменьшения) рыночной стоимости активов в современных условиях хозяйствования приводит к снижению качества учетной информации, генерируемой подсистемой бухгалтерского учета как информационным обеспечением системы управления. Одним из существенных направлений повышения полезности учетной информации, а соответственно и ее качества, является построение модели организации бухгалтерского учета адекватной экономическим реалиям и условиям хозяйствования. Задачей исследования есть определение ключевых направлений построения соответственной модели организации бухгалтерского учета для повышения эффективности управления.

Методы. Примененная методология исследования базируется на использовании комплексного и системного подхода к исследованию с применением общенаучных и специальных методов познания. При проведении исследования с целью идентификации проблемных вопросов организации бухгалтерского учета в условиях неопределенности и рисков, носящих практический характер, использовано метод анкетирования (проведено анкетирование 60 хозяйствующих субъектов Житомирской и Киевской областей в лице бухгалтеров и директоров относительно оценки факторов хозяйственных рисков), статистического анализа, сведения и группировки.

Результаты. В статье проанализирована роль организации бухгалтерского учета в системе управления деятельностью предприятия в условиях неопределенности внутренней и внешней среды функционирования предприятия и рисков, направленной на повышение эффективности управления, обеспечение прибыльности предприятия и достижение стратегии его развития. Определено основоположные характеристики прибыли, лежащие в основе построения модели организации бухгалтерского учета в современных экономических условиях.

Идентифицировано полномочия субъекта организации и субъекта ведения бухгалтерского учета в процессе управления рисками как источниками формирования прибыли исходя из сферы применения их профессионального суждения. Предложено подходы к формированию методологических основ оценки рисков и их влияния на результативные показатели хозяйственной деятельности в пределах полномочий субъектов ведения бухгалтерского учета. Определены учетные стратегии предприятия, лежащие в основе разработки учетной политики предприятия как направления построения модели организации бухгалтерского учета в условиях неопределенности и рисков.

Перспективы. Дальнейшего исследования в пределах очерченного направления научных поисков требуют вопросы, связанные с разработкой методологических подходов к организации и ведению бухгалтерского учета исходя из значения и меры полезности информации, сформированной в системе бухгалтерского учета для достижения целей управления в условиях неопределенности и рисков.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, прибыль, риски, управление, система бухгалтерского учета.

Актуальність. Ефективність управлінських рішень залежить від якості та аналітичності інформації, що формується на запити її внутрішніх користувачів системою бухгалтерського обліку. Політика управління, в цілому, а також формуванням, розподілом та використанням прибутку, зокрема, повинна відображати загальну стратегію розвитку, а також сприяти реалізації інтересів власників і працівників. Вагоме значення для удосконалення концептуальних засад бухгалтерського обліку з метою формування інформаційної системи, адекватної запитам користувачів, має організація бухгалтерського обліку як комплекс заходів, спрямованих на його побудову, вибір моделей його ведення та представлення інформації у зовнішній та внутрішній звітності для цілей прийняття управлінських рішень. В умовах невизначеності та ризиків організація бухгалтерського обліку, як один із вагомих інструментів управління, потребує розвитку на основі ідентифікації підходів до побудови такої її моделі, яка б стала адекватною економічним умовам функціонування суб'єктів господарювання та сприяла забезпеченню можливості врахування впливу невизначеності та ризиків на результати діяльності в майбутньому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних аспектів організації бухгалтерського обліку, в т.ч. в умовах невизначеності та ризиків, здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені як: С.М. Бичкова, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Єфімова, О.П. Войналович, Л.В. Гнилицька, В.Б. Івашкевич, Т.М. Єрмакова, Г.Г. Кірейцев, Б.М. Литвин, Л.Т. Ловінська, Н.М. Малюга, Л.В. Нападівська, Б. Нідлз, М. Опришко, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, М.Л. Пятов, Л.С. Скакун, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, А.Є. Шевельов, В.С. Шпак, А.Д. Шеремет, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен та ін. Враховуючи ґрунтовні наукових напрацювань вище вказаних науковців, слід звернути увагу на необхідність поглиблення досліджень в частині побудови моделі організації бухгалтерського обліку як комплексу методологічних та організаційно-методичних заходів, спрямованих на досягнення цілей управління, в цілому, ризиками та прибутком як результатом впливу умов невизначеності і ризиків на господарську діяльність та її результати, зокрема.

З врахуванням вище наведеного, **метою статті** є визначення підходів до побудови моделі організації бухгалтерського обліку, яка б враховувала умови невизначеності та ризиків для реалізації цілей, пов'язаних з підвищенням ефективності управління.

Методи. Методологія, яка застосовувалася при проведенні дослідження та відображення його результатів в статті ґрунтується на використанні комплексного та системного підходів із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. З метою здійснення моніторингу впливу господарських ризиків на результативні показники діяльності і здатність нарощувати прибуток та на цій основі ідентифікації проблемних питань організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків, які носять практичний характер, при проведенні дослідження використано метод анкетування (проведено анкетування 60 суб'єктів господарювання Житомирської та Київської областей в особі бухгалтерів та директорів щодо оцінки факторів господарських ризиків та їх впливу на результативні показники), статистичного аналізу, зведення та групування.

Результати. В умовах невизначеності та ризиків зростає актуальність побудови ефективної системи управління, яка б з одного боку забезпечувала реалізацію обраної стратегії розвитку підприємства та виконання тактичних задач, пов'язаних з досягненням запланованого рівня прибутковості, а з іншого - надавала можливість здійснення прогностичного аналізу результатів діяльності в майбутніх звітних періодах для забезпечення інформаційних потреб користувачів.

На основі постійного зростання нестабільності зовнішнього середовища І Ансоффом [1] виділено чотири етапи в еволюції систем управління: 1) управління на основі контролю за виконанням; 2) управління на основі екстраполяції; 3) управління на основі передбачення змін; 4) управління на основі гнучких невідкладних рішень. Саме останній етап, на думку вченого, характерний для сучасних економічних реалій, що характеризуються виникненням економічних ситуацій та завдань, які неможливо завчасно передбачити.

Толкачева О.В. [8] розглядає зміни в системі управління як наслідок адаптації суб'єкта господарювання до зовнішніх умов функціонування та вивчає взаємозв'язок еволюції зовнішніх умов існування бізнесу (епох підприємництва), еволюції етапів організаційного розвитку, а також тих систем управління, які були характерні для них.

Підтримуючи вище наведені позиції вчених, вбачаємо розвиток методології управління в удосконаленні управлінської реакції на зміни зовнішнього середовища, умови якого є невизначені та породжують ризик, відповідно, вихідні положення дослідження ґрунтуються на вивченні впливу невизначеності та ризиків, як джерела формування прибутку, на результати господарської діяльності.

З врахуванням того, що прибуток як об'єкт управління, а відповідно і об'єкт бухгалтерського обліку та контролю, є сферою інформаційних інтересів різних груп користувачів при прийнятті управлінських рішень різної направленості, необхідним є виділення його основоположних характеристик, виходячи з яких пропонуємо здійснювати удосконалення методологічних засад процесу управління та організації бухгалтерського обліку як одного з інструментів системи управління. Виділені основоположні характеристики прибутку як об'єкту управління наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Основоположні характеристики прибутку*

Підхід до ролі прибутку	Характеристики прибутку
Прибуток як результат господарської діяльності	є вираженням синергетичного впливу джерел його формування, які призводять до появи реалізованого прибутку, що виник в результаті діяльності звітного періоду та до появи нереалізованого прибутку, що виник внаслідок зміни зовнішніх умов функціонування суб'єкта господарювання в звітному періоді. Прибуток з позиції власників – плата за вкладений капітал та ризик, пов'язаний з вкладенням капіталу; Прибуток з позиції управлінського персоналу – винагорода за управлінські здібності та ризик, пов'язаний з реалізацією управлінських функцій та прийняттям управлінських рішень; Прибуток з позиції підприємства як суб'єкта господарювання - фінансовий результат діяльності та внутрішнє джерело її фінансування, що виникає в результаті реалізації розподільчих відносин
Прибуток як об'єкт оподаткування	процес розрахунку прибутку до оподаткування та оподаткування отриманого фінансового результату передбачає врахування вимог бухгалтерського та податкового законодавства з врахуванням податкових ризиків
Прибуток як об'єкт розподілу та використання	розподіл та використання прибутку здійснюються з позиції реалізації права власності власників підприємства (засновників та учасників) на наявні у них корпоративні права та збереження капіталу, а також з врахуванням інтересів підприємства щодо економічного та соціального розвитку

*Джерело: Розробка автора.

З врахуванням рівня невизначеності в результаті здійснення суб'єктом господарювання ризикових операцій для цілей розробки методологічних засад організації та ведення бухгалтерського обліку автором [3] запропоновано виділяти нормальний прибуток, втрачений прибуток та надприбуток.

Враховуючи вище наведені характеристики прибутку та вплив невизначеності і ризиків на його формування, одним із важливих напрямів побудови моделі організації бухгалтерського обліку в сучасних економічних умовах є застосування професійного судження як при оцінці ризиків так і при оцінці їх потенційного та реального впливу на результати діяльності.

Загальноприйнятий в наукових колах підхід до сутності професійного судження зводиться до його розуміння як думки суб'єкта ведення бухгалтерського обліку щодо господарських операцій та їх наслідків, що може бути використана при прийнятті управлінських рішень. Професійно обґрунтована думка бухгалтера необхідна при виборі підходів до оцінки активів, капіталу, зобов'язань; визначенні рівня суттєвості для розкриття інформації про об'єкти обліку у звітності; застосуванні положень податкового законодавства (зокрема, визнання основних засобів, нематеріальних активів, дебіторської та кредиторської заборгованості, визнання доходів і витрат, в т.ч. витрат подвійного призначення, механізму використання принципу витягнутої руки тощо), але воно не обмежує сферу застосування професійного судження. У сучасних умовах господарювання сфера застосування професійних суджень бухгалтера постійно

розширюється і, по-перше, передбачає необхідність врахування професійного бачення управлінського персоналу та/або власника щодо напрямів організації бухгалтерського обліку для реалізації стратегії розвитку підприємства та, по-друге, щодо формування прогнозної інформації про майбутні результати діяльності, розробку напрямів адаптації застосовуваної методології та методики обліку до змінних економічних умов господарювання в нормативно допустимих межах. Це пов'язано з тим, що сьогодні в соціальних науках, включаючи бухгалтерський облік, як стверджує Д.А. Панков [6, с. 4], ведеться безліч дискусій не стільки з приводу об'єктивного результату, скільки з питання його суб'єктивної інтерпретації. На постійному зростанні вимог системи управління до бухгалтерського обліку наголошують і А.І. Белоусов та Г.В. Михайлова, які в якості однієї із найважливіших вимог сучасного бухгалтерського обліку вбачають оцінку розвитку бізнес-процесів у майбутньому з врахуванням можливості появи чи розвитку тих чи інших ризикових ситуацій [2, с. 18].

Відповідно, особливого значення в процесі організації бухгалтерського обліку набуває професійне судження суб'єкта організації бухгалтерського обліку та суб'єкта його ведення в умовах невизначеності та ризику господарської діяльності, оскільки саме ці суб'єкти на стадії прийняття рішення про здійснення господарської операції або в процесі її здійснення повинні ідентифікувати можливі ризики, що впливають на фінансові результати з метою здійснення управління ними та здійснити заходи з організації контролю за ризиками в межах окремих центрів відповідальності.

Враховуючи вище наведене, можна стверджувати про доцільність виділення нового напрямку організації бухгалтерського обліку, що ґрунтується на оцінці ефективності прийнятих управлінських рішень через вартісне вираження їх наслідків та вартісної оцінки наслідків їх альтернативних варіантів. Саме відстежування ходу виконання стратегічного плану підприємства, на думку Г. Мюлера [4, с. 94] і є головним завданням контролю для цілей управління.

Запропонований напрям є реалізацією управлінської складової моделі організації бухгалтерського обліку, що орієнтована на задоволення інформаційних запитів внутрішніх користувачів вищої ланки управління, власників та кінцевих вигодокористувачів. Роль суб'єктів організації бухгалтерського обліку в побудові відповідної моделі полягає в здійсненні оперативного моніторингу фінансового стану підприємства, аналізу та контролю за внутрішніми та зовнішніми ризиками, ідентифікації потенційних ризиків для суб'єкта господарювання в певних економічних умовах. Лише на цій основі є можливим забезпечення адекватної реакції центрів відповідальності та їх окремих посадових осіб на зміну внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства та зміну його фінансового стану через формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення, наділення відповідними повноваженнями з питань управління ризиками центрів відповідальності та вплив на доходи та витрати за допомогою коригування елементів облікової політики. Відповідно, роль суб'єктів ведення бухгалтерського обліку охоплює здійснення наступних дій: ідентифікацію господарських операцій, які для підприємства можуть носити ознаки ризикованих; оцінку ступеня ризику та можливих його наслідків для підприємства;

реагування на існуючі чи можливі ризики; здійснення моніторингу можливих ризиків господарської діяльності.

На практиці здійснення вище наведених дій суб'єктами ведення бухгалтерського обліку обмежене наявним обліково-аналітичним забезпеченням. А це в свою чергу є викликає необхідність розширення завдань бухгалтерського обліку, яку науковці, зокрема автори колективної монографії "Сучасні проблеми обліку" за редакцією М.С. Пушкаря [7, с. 75] вбачають в зміні економічних відносин, що супроводжується відокремленням управлінської функції від права власника та виникнення декількох груп користувачів, а також невизначеністю зовнішнього середовища.

Аналізуючи проблеми, які виникають при формуванні обліково-аналітичного забезпечення ризик-орієнтованого управління слід звернути увагу на обмеженість інформації щодо оцінених ризиків та їх наслідків, яка б могла використовуватися в бухгалтерському обліку при визначенні фінансових результатів діяльності.

Окреслене проблемне питання є недостатньо дослідженим в Україні як з теоретичної так і з практичної точок зору, що з одного боку пов'язано з незначною кількістю міждисциплінарних досліджень в сфері бухгалтерського обліку, управління та ризик-менеджменту, а з іншого з чіткою регламентацією бухгалтерського обліку через стандарти обліку, план рахунків, формати звітності загального призначення тощо.

Підтвердженням цього є результати проведеного авторами у II півріччі 2015 р. анкетування посадових осіб суб'єктів господарювання щодо оцінки факторів господарських ризиків, які характерні для діяльності підприємства та які обмежують здатність підприємства отримувати (нарощувати) прибуток в частині оцінки значимості впливу (низької, середньої, високої) зовнішніх та внутрішніх факторів ризику.

За результатами проведеного аналізу результатів анкетування звертаємо увагу на результати оцінки респондентами внутрішніх факторів господарських ризиків на здатність підприємства отримувати (нарощувати) прибуток, зокрема:

- неефективність (або низький рівень ефективності) управлінських рішень. При оцінці цього фактору 36,67 % опитаних оцінили його значимість як низьку, 56,67 % - як середню та 6,66 % - як високу;

- неврахування реальних переваг та можливостей підприємства, господарських ризиків при прийнятті управлінських рішень та їх практичній реалізації. При оцінці цього фактору 31,67 опитаних оцінили його значимість як низьку, 58,34 % - як середню та 9,99 % - як високу;

- обмеженість інформаційного забезпечення потреб управління (відсутність інформації про ризики, загрози тощо, незадовільний рівень якості інформації, що надається). При оцінці цього фактору 38,33 опитаних оцінили його значимість як низьку, 48,33 % - як середню та 13,33 % - як високу.

Про необхідність акцентування уваги управлінського персоналу на ризиках свідчить і Огляд світової економіки, проведений компанією PricewaterhouseCoopers в січні 2014 р. [5], відповідно до результатів якого, бізнесу вже в 2014 р. необхідно було звернути увагу стратегію зростання (основні ринки), фінансування (коригування фінансових планів), моніторинг і зниження ризиків. З огляду на це компанія PricewaterhouseCoopers рекомендувала своїм клієнтам проводити стрес-тести своїх бізнес-планів в рамках

поточного процесу управління ризиками, що дозволило б отримати переваги у вигляді більш продуманої, ефективної і стійкої бізнес-моделі.

Наведені вище результати анкетування свідчать про зростання інформаційного інтересу, а отже значимості врахування переваг та можливостей підприємства, а також впливу господарських ризиків та їх наслідків на прийняття управлінських рішень.

З метою вирішення проблеми завдань для цілей врахування ризиків при здійсненні управління визначено повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками як джерелами формування прибутку, реалізація яких передбачає застосування професійного судження (табл. 2).

Таблиця 2

Повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками як джерелами формування прибутку*

Повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку	Напрями практичної реалізації повноважень
Ідентифікація можливих ризиків та наслідків ризикових операцій, оцінка ймовірності їх настання; формування обліково-аналітичного забезпечення управління; визначення вимог до методів впливу на ризики	- виявлення ризиків зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства, ризиків їх взаємодії; - оцінка ймовірності їх настання та значимості впливу, виходячи з професійного судження; - виявлення та оцінка наслідків ризикових операцій з точки зору їх впливу на результативні показники
Оцінка фінансових наслідків вибору методів впливу на ризики на основі сформованого обліково-аналітичного забезпечення	- пошук альтернативних методів впливу на ризики та аналіз їх наслідків з точки зору податкових наслідків та впливу на фінансові результати діяльності в частині наслідків ризиків та наслідків застосування відповідного методу впливу
Регулювання розміру можливих збитків внаслідок ризикових операцій	- вибір методу впливу на ризики, який забезпечує оптимальний розмір можливих збитків
Відображення в бухгалтерському обліку операцій за результатами прийнятих управлінських рішень щодо впливу на ризики; розрахунок податкових наслідків прийнятих рішень та фінансових результатів діяльності; надання відповідної інформації управлінському персоналу	- відображення в бухгалтерському обліку здійснених господарських операцій виходячи з їх економічної сутності, юридичної форми та прийнятої облікової політики; - розрахунок бази оподаткування, відображення узгоджених податкових зобов'язань в податковій звітності; - формування внутрішньої звітності за запитами управлінського персоналу
Здійснення бухгалтерського контролю за достовірністю та законністю відображених в обліку господарських операцій з впливу на ризики	- реалізація передбачених підприємством заходів внутрішнього контролю (функціонального чи інституційного); - вибір в якості об'єктів контролю ризиків, які впливають на фінансові результати та їх наслідків

*Джерело: Розробка автора.

Формування методологічних засад оцінки ризиків та їх впливу на результативні показники господарської діяльності в межах повноважень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку є новим напрямом наукових досліджень, що ґрунтується на застосуванні міждисциплінарного підходу з використанням методичного інструментарію

математики та теорії ймовірності – для кількісної оцінки ризиків, психології та теорії управління – для здійснення їх якісної оцінки.

Для цілей управління оцінка ризиків в кожній конкретній ситуації, що передбачає ідентифікацію їх видів, факторів виникнення, зон ризику є невід’ємним елементом управління ними, як реакція останнього на ідентифіковані ризики. Відповідно, розробка та прийняття управлінських рішень щодо управління прибутком та управління ризиками з врахуванням їх впливу на результативні показники здійснюється за результатами кількісної та/або якісної оцінки ризиків.

Метою кількісної оцінки ризиків є їх вимір та формалізація невизначеності їх виникнення та впливу, яка знаходиться в діапазоні від результату, що виражає впевненість у відсутності впливу ризиків на результативні показники до існуванні впевненості в впливу ризиків на результативні показники. Такий підхід є спрощеною моделлю оцінки ризиків, що є базовим в теорії ймовірності, а сама ймовірність як міра, що визначає можливість виникнення певної події, ситуації є основою для кількісного вираження ризику. Математичне вираження ймовірності виникнення ризику за такою моделлю має наступний вигляд:

$$0 \leq P(\Gamma) \leq 1, \quad (1)$$

де $P(\Gamma)$ – ризик виникнення певної події, що впливає на розмір прибутку (збитку) підприємства в звітному періоді або майбутніх звітних періодах.

Вища наведена однофакторна модель оцінки ризиків не враховує вплив його наслідків на результативні показники у зв’язку з чим обмежує рівень корисності інформації для потреб управління. Відповідно при оцінці ризиків пропонуємо враховувати як ймовірність його настання, так і вплив його наслідків на результативні показники. Оцінка ризиків за запропонованих підходом наведена в таблиці 3.

Таблиця 3

Модель оцінки ризиків залежно від ймовірності їх виникнення та впливу наслідків на результативні показники*

Інтервал невизначеності	Середнє значення \square	Ймовірність виникнення ризику або ризик-фактору	Наслідки впливу ризиків на результативні показники	Зона ризику	Область допустимості ризику
від 0 до 1	0,5	від відсутності ризику до високої ймовірності його виникнення	межі наслідків позитивного впливу – від їх відсутності до прийнятного рівня	прийнятного ризику (підприємство отримує прибуток в розмірі, що перевищує планове значення)	область допустимого ризику
0	0	відсутня	наслідки негативного впливу відсутні	безризикова (підприємство отримує прибуток в розмірі, що дорівнює плановому)	
від 0 до 0,5	0,25	незначна	наслідки негативного впливу середні	підвищеного ризику (підприємство отримує прибуток в розмірі меншому ніж плановий)	

Продовження табл. 3

від 0,5 до 1	0,75	значна	наслідки негативного впливу тяжкі	критичного ризику (підприємство не отримує прибутку або отримує збиток, виникнення втрат прибутку)	область недопустимого ризиків
1	1	висока	наслідки негативного впливу критичні	катастрофічного ризику (збитки підприємства є значними, що призводить до критичного значення показника вартості чистих активів або його від'ємного значення)	

Примітка: інтервал невизначеності та його середнє значення є предметом професійного судження бухгалтера

*Джерело: Розробка автора.

Якісна оцінка ризиків та їх впливу на результативні показники, метою якої є ідентифікація ризиків, передбачає здійснення суб'єктами ведення бухгалтерського обліку в межах їх центрів відповідальності наступних процедур:

- визначення джерел ризику (фактів господарського життя, господарських операцій, видів господарської діяльності, бізнес-процесів, проектів, які містять ознаки ризикових);
- аналіз потенційної (очікуваної) величин результативного впливу ризику на розмір прибутку (збитку);
- аналіз залежності “вплив-наслідок”, що передбачає дослідження закономірностей між результативним показником – прибутком (збитком) і ризик-фактором;
- оцінка ризику шляхом визначення його характеристик, зокрема його видів, зовнішніх і внутрішніх факторів виникнення, зон ризику тощо.

Найпоширенішими методичними інструментами якісної оцінки ризиків є метод експертних оцінок та метод аналогій, які ґрунтуються на рівні знань та навиків суб'єкта, що здійснює таку оцінку, рівні його професійного судження.

Ще одним важливим напрямом побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків є застосування професійного судження при розробці облікової політики як засобу підвищення якості облікового забезпечення системи управління в частині корисності облікової інформації. Вибір та узгодження облікової політики є стратегічним управлінським питанням і не належить виключно до функціональних обов'язків суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, як це прийнято в практиці господарювання. При цьому повноваження суб'єктів організації бухгалтерського обліку (вищого управлінського персоналу та/або власника) є ключовими у визначенні облікової стратегії підприємства, що ґрунтується на стратегії розвитку, повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку – у розробці пропозицій щодо оптимальних для підприємства варіантів облікової політики в розрізі її елементів виходячи з облікової стратегії підприємства.

Характеристика облікових стратегій підприємства з врахуванням яких запропоновано розробляти облікову політику підприємства наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Облікові стратегії підприємства, що визначають підходи до розробки облікової політики

Фіскальна	Інвестиційна	Управлінська
Зміст облікової стратегії		
- домінування податкової складової при організації та веденні бухгалтерського обліку; - низький рівень аналітичності облікових даних; - здійснення господарських операцій, їх документальне оформлення та облікове відображення з аналізом податкових наслідків; - облікова політика носить формальний характер (її головний акцент полягає у чіткому дотриманні норм податкового законодавства)	- ведення обліку та складання фінансової звітності згідно МСФЗ (або трансформація фінансової звітності за МСФЗ); - врахування рівня суттєвості при розкритті інформації у фінансовій звітності із застосуванням аналітичних розрізів в кількості достатній для відповідності розкриття інформації вимогам МСФЗ; - облікова політика є інтегрованою, т.б. розробленою згідно вимог МСФЗ з кореляцією на врахування вимог податкового законодавства України	- домінування управлінської складової при організації та веденні бухгалтерського обліку (визначення аналітичних розрізів відповідно до запитів системи управління, затвердження форм та форматів управлінської звітності тощо);
Цільове спрямування стратегії		
Орієнтація на виконання податкового навантаження; забезпечення інформаційних та інших потреб фіскальних органів	Вихід на міжнародні ринки, залучення іноземних інвестицій через підвищення інвестиційної привабливості підприємства	Захист інтересів власників та активів підприємства
Вплив облікової стратегії на облікову політику		
Розкриття організаційно-методичних аспектів облікової політики в межах вимог П(С)БО (МСФЗ) та податкового законодавства	Розробка облікової політики згідно вимог П(С)БО та/або МСФЗ, розробка методик трансформації фінансової звітності, затвердження форматів фінансової звітності для зовнішніх користувачів з врахуванням інформаційних потреб інвесторів	Розкриття організаційно-методичних аспектів облікової політики в межах вимог П(С)БО (МСФЗ) та податкового законодавства; розробка управлінських аспектів облікової політики

*Джерело: Розробка автора.

З врахуванням вище наведеного, вважаємо, що облікова політика є результатом управлінського рішення з реалізації обраної облікової стратегії, що передбачає врахування тактичних задач щодо досягнення стратегії розвитку підприємства.

Висновки і перспективи. Окреслені в статті пропозиції щодо підходів до побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків на основі основоположних характеристик прибутку (в частині ідентифікації повноваження суб'єкта організації та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками виходячи з сфери застосування їх професійного судження; розробки підходи до формування методологічних засад кількісної та якісної оцінки ризиків, їх впливу на результативні показники в межах повноважень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку; виділенні облікових стратегій підприємства, що впливають на облікову політику)

спрямовані на підвищення ефективності управління через забезпечення оптимізації витрат, мінімізації втрат прибутку та підвищення результативності діяльності, збереження капіталу підприємства, захист інтересів його власників. На науковому рівні наведені пропозиції спрямовані на розвиток інформаційної функції бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. Подальшого дослідження потребують питання, пов'язані з розробкою методологічних підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку виходячи міри корисності інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку для досягнення цілей управління в умовах невизначеності та ризиків.

Список використаних джерел

1. Ансофф, И. Стратегическое управление [Текст] / И. Ансофф – М.: Экономика, 1989. – 326 с.
2. Белоусов, А.И., Михайлова, Г.В. Учетные аспекты резервирования рисков в контексте мировых тенденций формирования стоимости бизнеса [Текст] / А.И. Белоусов, Г.В. Михайлова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 41(191). – С. 18-25.
3. Бухгалтерський облік прибутку в умовах трансформації підходів до системи управління: концептуальні засади [Текст]: монографія / І.А. Панченко. – Ж.: ЖДТУ, 2013. – 624 с.
4. Мюлер, Г. Учет: международная перспектива [Текст] : Пер. с англ. / Г. Мюлер, Х. Гернон, Г. Миик – М.: Финансы и статистика. – 2003. – [2-е изд.]. – 136 с.
5. Обзор мировой экономики. Прогнозы на 2014 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.pwc.com/en_UA/ua/survey/2014/assets/global_economy_watch_2014_rus.pdf.
6. Панков, Д.А. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата [Текст] / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 14. – С. 2-15.
7. Сучасні проблеми обліку [Текст]: монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападівська, Я.Д. Крупка, Д.С. Лозовський та ін.; за ред. д. е. н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 268 с.
8. Толкачева Е.В. Эволюция систем управления в контексте организационного развития бизнеса [Текст] / Е.В. Толкачева // Менеджмент в России и за рубежом – 2004. - № 1 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2004/1/1133.html>.

References

1. Ansoff, Y. (1989). Strategicheskoe upravlenye [Strategic management]. *Ekonomyka*, 326.
2. Belousov, A.Y., Myhajlova, G.V. (2011). Uchetnie aspekti rezervirovaniya ryskov v kontekste myrovyyh tendencij formirovaniya stoyimosti byznesa [Accounting aspects of the reserving risk in the context of global trends towards the cost of the business]. *Mezhdunarodnij buhgalterskyj uchet*, 41(191), 18-25.
3. Panchenko, I.A. (2013). Buhgalters'kyj oblik prybutku v umovah transformacii' pidhodiv do systemy upravlinnja: konceptual'ni zasady [Accounting of profit in the transformation of approaches to the management system: conceptual foundations]. *Zhytomyr : ZhDTU*, 624.
4. Mjuler, G. (2003). Uchet: mezhdunarodnaja perspektyva [Accounting: an international perspective]. М.: Finansy y statystyka, 136.
5. Obzor myrovoj ekonomyky. Prognozi na 2014 g. [Overview of the global economy. Predictions for 2014] Available at: http://www.pwc.com/en_UA/ua/survey/2014/assets/global_economy_watch_2014_rus.pdf
6. Pankov, D.A. (2012). Metodologyja buhgalterskogo ucheta: dyalektyka nauchnogo poznanyja y problema nauchnogo rezul'tata [The methodology of accounting: the dialectic of scientific knowledge and the problem of scientific result]. *Mezhdunarodnij buhgalterskyj uchet*, 14, 2-15.
7. Pushkar, M.S. ed (2012). Suchasni problemy obliku [Modern problems of accounting]. Ternopil', Ukraine: TNEU, 268.

8. Tolkacheva, E.V. (2004). Эволюция систем управления в контексте организационного развития бизнеса [The evolution of management systems in the context of organizational development]. *Menedzhment v Rossyy u za rubezhom*, 1. Available at: <http://www.mevriz.ru/articles/2004/1/1133.html>.



УДК 330.5:65:658.2
JEL Classification M41

Ніколаєва Тетяна

к.е.н., докторант

Національний університету державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

E-mail: f-tatiana@yandex.ru

ІДЕНТИФІКАЦІЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА ЯК ОБ'ЄКТУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

NikolaievaTetiana

Cand. Sci. (Ekon), doctoral

National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

E-mail: f-tatiana@yandex.ru

IDENTIFICATION OF REAL ESTATE AS AN MANAGEMENT ACCOUNTING OBJECT

Анотація

Актуальність. Висока вартість спорудження та експлуатації об'єктів нерухомого майна, значна частка цієї вартості у загальних витратах суб'єктів господарювання викликали підвищення інтересу до ефективного управління нерухомим майном упродовж терміну його експлуатації.

Методи. З точки зору управління життєвим циклом об'єктів розглядаються економічні відмінності нерухомого майна від інших видів необоротних активів, основних засобів та основних фондів. Показуються також незручності узагальнення у понятті нерухомого майна земельних ділянок, будівель і споруд та їхніх частин.

Результати. Пропонується концепція виокремлення нерухомого майна в обліку підприємств та організацій. Управлінський облік об'єктів нерухомого майна поєднує у собі їхній облік у складі основних засобів та матеріальних активів з обліком інвестицій та поточних витрат на утримання та експлуатацію. Запропонована ідентифікація об'єктів нерухомого майна передбачає відповідне перегруповання облікових позицій, зручних для управління. Наводиться авторське визначення нерухомого майна як особливого об'єкту управління.

Перспективи. Запропонований підхід містить теоретичні та прикладні засади організації управлінського обліку об'єктів нерухомого майна, зокрема державних та комунальних організацій як найбільших власників.

Ключові слова: нерухоме майно, інвестиції, життєвий цикл, вартість, основні засоби, основні фонди, капітал, активи, експлуатація.