

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ

Визначено сутність та механізм дії принципу безперервності діяльності підприємства, умови його порушення та вплив на бухгалтерський облік

Ключові слова: принцип безперервності, вплив на бухгалтерський облік, умови порушення

Постановка проблеми. Динамічний розвиток економіки вимагає від підприємства оперативного реагування на умови господарювання, які постійно змінюються. Реалізація пов'язаних з цим проблем викликає необхідність вирішення комплексу завдань, направлених на безперервне функціонування підприємства у короткостроковому та довгостроковому періодах.

Розуміння "безперервності діяльності" носить міждисциплінарний характер. В економічних науках дискусійними залишаються питання стабільного розвитку, економічної і фінансової стійкості, безперервності бізнесу, безперервності планування тощо. Усі ці визначення базуються на розумінні тих процесів, які відбуваються в діяльності підприємства у сьогоднішні і до яких наслідків вони призведуть у майбутньому. В результаті негативного розвитку підприємство може втратити інвесторів, основних клієнтів і постачальників, істотно скоротити обсяги виробництва, що може призвести до його ліквідації. Тому питання досягнення безперервності діяльності займають сьогодні першочергове значення.

Принцип безперервності діяльності є базовим принципом бухгалтерського обліку. Визначаючи склад і характер інформації, що формується, бухгалтерський облік складає основу для аналізу діяльності і оцінки подальшого функціонування суб'єкта господарювання. Істотність проблем забезпечення безперервності діяльності економічного суб'єкта в умовах ринкових відносин і недостатній рівень розробленості теоретичних і практичних аспектів використання засобів і методів бухгалтерського обліку для вирішення цих проблем підкреслюють актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблеми, пов'язані з відображенням принципу безперервності діяльності при формуванні бухгалтерської звітності досліджувалися в працях вітчизняних учених О.А. Агеевої, М.А. Азарської, В.Д. Андреева, В.І. Бариленко, А.М. Богомолова, Л.І. Вороніної, Л.В. Горбатової, Є.А. Єленевської, І.І. Єлісеєвої, В.Б. Івашкевича, Ю.В. Ильїної, П.І. Камишанова, Г.К. Макальської, Р.Г. Каспіної, В.В. Ковальова, М.І. Кутера, Г.В. Максимової, М.В. Мельник, Е.А. Мізіковського, О.А. Міронової, В.Ф. Палія, С.В. Панкової, В.І. Петрової, В.І. Подольського, І.О. Смірної, Я.В. Соколова, А.М. Сонін, Л.В. Сотнікової, В.П. Суйця, О.Є. Суглобова, О.О. Терехова, С.О. Умріхіна, О.Д. Шеремета тощо.

Метою, яка була реалізована при написанні цієї статті, є обґрунтування умов порушення дії принципу безперервності діяльності підприємства для цілей ведення бухгалтерського обліку і формування показників бухгалтерської звітності.

Викладення основного матеріалу. Початковим моментом при дослідженні економічної сутності принципу безперервності діяльності підприємства стало вивчення основних положень теорії бухгалтерського обліку, представлених як зарубіжними, так і вітчизняними економістами. Термін "принцип" зазвичай трактують як переконання, погляд на речі, а також початкове положення будь-якої теорії, вчення. В результаті дослідження було виявлено, що доцільно виходити саме з цього трактування принципів, вказуючи на ту важливу складову, що вони є основою для розробки конкретних правил і способів ведення обліку, які у свою чергу закріплюються у відповідних законах, стандартах, інструкціях і інших положеннях, що визначають регламентацію бухгалтерського обліку та його зміст.

Результати проведеного дослідження показали, що авторами терміни "вимога", "принцип", "правило", "постулат", "концепція", "припущення" використовуються як синоніми так і різні за своїм значенням категорії. Сміслові навантаження наведених вище термінів дозволило з відповідною умовністю, викликаючи їх багатозначністю, об'єднати їх в окремі синонімічні групи. Необхідність цього зумовлена в першу чергу термінологічною плутаниною при дослідженні основ побудови системи бухгалтерського обліку в різних джерелах.

Слід відмітити, що поняття "принцип безперервності діяльності підприємства", "принцип діючого підприємства", "принцип безперервності" схожі між собою, а відмінності зумовлені лише термінологічними особливостями, у тому числі перекладної літератури, в нашому ж дослідженні вони використовуються як синоніми. Більше того, як синоніми в цілях дослідження, на нашу думку, підлягають поняття, що використовуються різними авторами, а саме "принцип діючого (працюючого) підприємства", "концепція функціонуючого підприємства", "припущення безперервності діяльності", "принцип постійного інтересу", "принцип продовження діяльності", в англійській літературі – "going concern concept", "continuity assumption", "continuity principle", "going concern assumption" та інші аналогічні терміни.

В результаті проведеного дослідження дійшли висновку, що під принципом безперервності діяльності підприємства слід розуміти основний принцип ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової (бухгалтерської) звітності, відповідно до якого передбачається, що підприємство продовжуватиме здійснювати свою фінансово-господарську діяльність в найближчому майбутньому, воно не має наміру або потреби в ліквідації, припиненні або істотному скороченні фінансово-господарської діяльності або зверненні за захистом від кредиторів; при цьому активи і зобов'язання обліковуються на основі того, що підприємство зможе виконати свої зобов'язання і реалізувати активи під час своєї діяльності у встановленому порядку.

Безперервність діяльності суб'єкта господарювання передбачає його ефективне функціонування в найближчому майбутньому. Це можливо лише при знаходженні підприємства в умовах економічної безпеки, коли відсутні загрози, які можуть призвести його до добровільної або примусової ліквідації. Отже, для досягнення безперервності діяльності підприємство повинне вживати усі залежні від нього заходи для забезпечення безпечних умов ведення бізнесу. Проблеми, пов'язані з досягненням безперервності діяльності, характерні для розвинутої ринкової економіки, для українських підприємств є відносно новими. Результатом незадовільної роботи в цьому напрямку може стати втрата інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, провідної клієнтури і постачальників, скорочення обсягу продаж, невиправдане збільшення витрат, зростання неоплаченої вчасно дебіторської заборгованості, "продання" власних обігових коштів тощо. Зрештою, таке підприємство очікує головна небезпека – банкрутство і ліквідація. Саме тому для будь-якого підприємства питання досягнення безперервності діяльності, а, отже, і забезпечення його економічної безпеки, набули першочергового значення.

Оскільки ефективність управління підприємством багато в чому залежить від якості бухгалтерської інформації, то її керівництво повинне брати активну участь у вирішенні питань раціональної організації бухгалтерської інформаційної системи на підприємстві. Сьогодні на багатьох підприємствах

керівництво фактично ігнорує вирішення цих питань, що зумовлено недооцінкою менеджментом ролі бухгалтерського обліку в процесах ухвалення рішень із забезпечення безперервності діяльності.

Особливістю сучасної організації облікової роботи є наявність розривів у часовому просторі між моментом ухвалення рішень щодо вибору методів обліку і закріплення їх в обліковій політиці, моментом формування і представлення бухгалтерської звітності зацікавленим зовнішнім користувачам, а також моментом ухвалення рішень цими користувачами. Як наслідок у відносинах між підприємством і користувачами виникає невизначеність, яка призводить до виникнення специфічних бухгалтерських ризиків. Необхідність обліку впливу цих ризиків на досягнення безперервності діяльності економічних суб'єктів вже визнана в міжнародній обліковій практиці. Проте конкретний механізм з реалізації процедур управління бухгалтерськими ризиками сьогодні вивчений на недостатньому рівні і тому практично не використовується.

Нові реалії бухгалтерської професії призвели до зміни змісту роботи бухгалтера. Свобода ведення бухгалтерського обліку, що з'явилася на підприємстві, припускає широке використання професійного судження бухгалтера в процесі формування фінансової звітності. Потреба використання професійного судження випливає з необхідності забезпечення вимог достовірності і корисності бухгалтерської інформації. Обґрунтованість професійного судження багато в чому визначається особовими якостями бухгалтера, а саме, рівнем його професійної освіти, характерними рисами його особи, вмінням приймати рішення в умовах невизначеності тощо. Визначальне значення для забезпечення достовірності звітності стало дотримання бухгалтером норм етики. Поширеними порушеннями цих норм стали маніпуляція зі звітністю і шахрайство. Закономірним результатом цих дій є порушення безперервності діяльності самого порушника економічної безпеки, його інвесторів і партнерів.

Економічний зміст категорії "безперервність діяльності" відрізняється для підприємства і для зовнішніх користувачів його звітності. Для інвесторів і кредиторів досягнення підприємством безперервності діяльності означає забезпечення економічної безпеки їх інвестицій і вкладених коштів впродовж найближчого майбутнього, під яким розуміється термін, що дорівнює, як мінімум, одному

Таблиця 1. Система ознак, що свідчить про порушення застосування принципу безперервності діяльності

Тип ознаки	Характеристика
Фінансові	Від'ємна величина чистих активів або невиконання встановлених вимог щодо чистих активів;
	наявність залучених позикових коштів, термін повернення яких наближається, при реальній відсутності перспективи повернення або продовження терміну позики або необґрунтоване використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів;
	зміна схеми оплати товару (виконаних робіт, наданих послуг) постачальникам на умовах комерційного кредиту або розстрочки платежу у порівнянні з розрахунками по мірі постачання товару (виконання робіт, надання послуг);
	суттєве відхилення значень основних коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан підприємства, від нормативів;
	нездатність погашення кредиторської заборгованості в належний термін;
	нездатність забезпечення фінансування розвитку діяльності або здійснення інших важливих інвестицій;
	наявність значних збитків від основної діяльності;
	неможливість дотримання умов договору про позику;
	збільшення заборгованості з виплати або припинення виплати дивідендів;
	економічно нераціональні боргові зобов'язання;
Виробничі	ознаки банкрутства, встановлені чинним законодавством
	Звільнення основного управлінського персоналу без належної його заміни;
	втрата ринку збуту, ліцензії або основного постачальника;
	наявність проблем з трудовими ресурсами або дефіцит значимих засобів виробництва;
Інші	існування суттєвої залежності від успішного виконання конкретного проекту;
	наявність значного обсягу продаж сировини і матеріалів, що порівнюється з обсягом виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) або той, що перевищує його
	Недотримання вимог щодо формування статутного капіталу підприємства, встановлених чинним законодавством; наявність судових позовів проти підприємства, що знаходяться в процесі розгляду і можуть у випадку успіху позивача завершитися рішенням суду, не виконуваним для цієї особи; внесення змін у законодавство або зміна політичної ситуації

Практична реалізація на підприємстві принципу безперервності діяльності, як можна передбачити, починається з усвідомлення того факту, що для ефективної роботи в умовах ринку, досягнення конкурентних переваг вимагаються оптимізація витрат підприємства і зосередження його основних ресурсів на найважливіших

звітному року. Для підприємства безперервність діяльності забезпечується при збереженні вкладених в нього інвестицій, а також при створенні умов для отримання нових інвестицій і інших запозичень (наприклад, у формі кредитів і позик). При цьому для економічного суб'єкта категорія "найближче майбутнє" має бути значно більшою, ніж один рік. На нашу думку, може йтися, як мінімум, про три роки.

Висновки, пропозиції та перспективи подальших досліджень. Слід підкреслити, що як у зарубіжних системах обліку, так і у вітчизняній теорії і практиці принцип безперервності діяльності підприємства завжди займає одне із найважливіших місць серед інших базових принципів і фундаментальних постулатів.

У ряді авторів таке припущення при схожому трактуванні має інше значення, зумовлене скоріше не різницею у розумінні, а відмінностями у перекладі термінів, які наводяться у зарубіжних джерелах. Наприклад, М.П. Орлов, О.В. Крейніна передбачення того, що підприємство буде працювати безмежно довго, називають принципом працюючого (діючого) підприємства [2, С. 86]. В інших джерелах його ще називають принципом постійного інтересу [1, С. 25].

В той же час у окремих авторів існують неточності перекладу, що призводять до викривлення сутності принципу. Так, Д.О. Панков під принципом існуючого підприємства розуміє принцип, згідно з яким "сфера ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в кожному окремому випадку обмежується окремо взятим самостійним підприємством, що має статус юридичної особи" [3, С. 20], що у вітчизняній практиці називається як припущення майнової відособленості. Принцип ж діючого підприємства, або "going concern concept", "continuity concept", в англійській літературі трактується саме як намір підприємства продовжувати свою діяльність в майбутньому [5, С. 45], що відповідає і вітчизняному трактуванню цього терміну. У зв'язку з цим, на наш погляд, в умовах гармонізації національних систем обліку використання різної термінології, особливо при повній відповідності зарубіжного терміну вітчизняному аналогу, в жодній мірі не може себе виправдовувати.

При цьому доцільно виділити наступні ознаки, на основі яких можуть виникнути сумніви щодо застосування принципу безперервності діяльності (табл. 1).

напрямках діяльності. Саме цим пояснюється "той факт, чому сучасний фінансовий директор займається не лише управлінням фінансами, але і не фінансовими проблемами – роботою з клієнтами, партнерами, постачальниками, персоналом, тобто контролює всі питання, які впливають на ефективність бізнесу і вартість підприємства" [4, С. 14].

Недивно, що фінансовий директор сьогодні, будучи одним із представників вищого менеджменту підприємства, часто сам вникає у планування безперервного функціонування суб'єкта господарювання, у підготовку чи реалізацію так званого "Плану забезпечення безперервності бізнесу", в межах підготовки якого здійснюється формалізований комплекс заходів, які повинні бути направлені на мінімізацію ризику втрати бізнесу при його перериванні за причини настання надзвичайної ситуації.

На практиці часто поняття "забезпечення безперервності бізнесу" замінюється більш звичним терміном – "резервування", яке в теперішній час поширюється на більшість аспектів діяльності суб'єкта господарювання. При цьому можна відмітити, що резервування все ж таки відрізняється від планування як системи, будучи лише її частиною – як разовий захід – від систематичного. Для цілей розробки Плану забезпечення безперервності бізнесу, або планування безперервності бізнесу, вимагається комплексний підхід, який повинен враховувати як специфіку діяльності підприємства в цілому, так і характеристики конкретних впливів, здатних порушити цю діяльність. Як зазначалося вище, це можуть бути як природні явища, так і технічні, а також зумовлені людським фактором. Загрозу можуть представляти не лише збій електромережі або вірус, що проник до програмного забезпечення, але і, наприклад, звільнення ключових співробітників. Такі обставини можна трактувати і класифікувати як надзвичайну діяльність. До їх виникнення підприємству слід бути готовим, при цьому реально оцінювати можливі ризики. Вважаємо, що саме завчасно спланована реакція, усвідомлення підприємством того, як діяти у нових умовах і які ресурси необхідні, допоможуть зупинити припинення бізнесу під час надзвичайної ситуації, що виникла.

Саме тому цілком доцільно для оцінки ймовірності виникнення загроз, а також планування діяльності у надзвичайних ситуаціях складати документ, який може називатися Планом забезпечення безперервності бізнесу і його відновлення в умовах надзвичайної ситуації.

Слід відмітити, що підготовка цього документу буде пов'язана з проведенням комплексу організаційних, технологічних, фінансових заходів для створення на підприємстві необхідної інфраструктури протистояння надзвичайним ситуаціям, яка буде залежати від специфіки здійснюваного бізнесу [4, С. 14].

Розуміючи під принципом безперервності діяльності підприємства у вище згаданому трактуванні припущення щодо діяльності, яка у перспективі не припиняється, можна зробити висновок про те, що основними проблемами його реалізації у вітчизняних умовах є різного роду загрози і ризики функціонування, а також невизначеність у діях третіх

осіб і держави. Дія інструментів грошово-кредитної, інвестиційної, фінансової політики та інших заходів, що реалізуються в межах держави, можуть у більшості обмежувати практичну реалізацію підвищеного до рангу основних принципів в межах системи бухгалтерського обліку і звітності принципу безперервності діяльності підприємства.

Крім того, з врахуванням зазначених обставин проблеми застосовуваності принципу безперервності діяльності підприємства в Україні у більшості зумовлюється як специфікою галузі, в межах якої веде свій бізнес підприємство, так і здатністю конкретних керівників підприємств "вести свій корабель інвестицій через шторм бізнес-загроз і економічних можливостей" з метою досягнення основних цілей створення підприємства, серед яких одними із найважливіших є розвиток, і максимізація прибутку в умовах діяльності, яка не припиняється.

У випадках порушення дії принципу безперервності діяльності підприємства необхідно внести зміни до раніше визначеної організації бухгалтерського обліку на такому підприємстві. Проблеми щодо ефективності проведеної організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств, що функціонують в умовах порушення принципу безперервності будуть вирішені у подальших дослідженнях.

Список використаних літературних джерел:

1. Введение в бухгалтерское дело [Текст] : пер. с англ. / Под ред. М.А. Гольцберга, Л.М. Хасан-Бека. – Киев: Торгово-издательское бюро ВНУ, 1994. – 384 с.
2. Орлов М.П., Крейнина Е.В. О концепции бухгалтерского учета [Текст] / М.П. Орлов, Е.В. Крейнина // Бухгалтерский учет. – 1998. – №3.-С.85-88.
3. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах : учеб. пособие для вузов / Д.А. Панков. – Мн. : Экоперспектива, 1998. – 238 с.
4. Старикова Л.Д. Планирование непрерывности бизнеса / Л.Д. Старикова // Финансовая газета. – 2005. – № 8. – С. 14-15.
5. Financial accounting [Text] : basic concepts / E.A. Spiller, P.T. May. – 5th ed. – Homewood : Irwin, 1990. – XXIII, 899 p.

СТОЛЯРЕНКО Олена Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і контроль діяльності підприємства в умовах неплатоспроможності;
- бухгалтерський облік в ресторанному господарстві;
- ділова польська мова.

Стаття надійшла до редакції: 27.10.2012 р.