

## СОЦІАЛЬНІСТЬ – НЕОБХІДНА ЯКІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Стаття присвячена об'єктивному аналізу якісних характеристик фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку з акцентом на соціальну складову господарської діяльності. Виходячи з цього та враховуючи ринкові умови господарювання, вперше запропоновано нове тлумачення принципу бухгалтерського обліку з урахуванням соціального призначення бухгалтерського обліку. Наводяться основні розбіжності якісних характеристик фінансової звітності згідно з національним та міжнародним стандартами бухгалтерського обліку. Проведено порівняння нового і старого порядків складання фінансової звітності з точки зору розширення ступеня відображення облікової інформації соціального характеру. Запропонована автором нова якісна характеристика фінансової звітності «соціальність» допоможе поєднати ті якісні характеристики, що за рекомендацією міжнародних стандартів не враховані до національних (суттєвість, правдивість, нейтральність), та розширити соціальний зміст під час відображення облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку, господарських операцій та у фінансовій звітності.*

**Ключові слова:** якісна характеристика; фінансова звітність; принципи бухгалтерського обліку; соціальність; стандарти бухгалтерського обліку; реструктуризація; соціальне забезпечення.

**Постановка проблеми та її зв'язок з науковими та практичними завданнями.** Сучасна нестача процедури узагальнення та аналізу соціальних даних у бухгалтерському обліку дає підстави стверджувати, що за роки незалежності України вітчизняний облік втратив своє первісне значення – соціальне, а його головні завдання (збереження майна власника, надання інформації для прийняття управлінських рішень та об'єктивного розподілу доходів) не містять питань захисту інтересів працюючих, охорони довкілля тощо.

Виходячи із того, що інформація соціального характеру в системі бухгалтерського обліку може відображатися на господарських операціях і відображати якісний рівень життя працівників, стан навколишнього середовища, у вітчизняній практиці виявляється недостатнє регулювання соціальних питань підприємства національними стандартами бухгалтерського обліку, порівняно з міжнародною практикою. Як наслідок, така недостатність призводить до неповного відображення соціальних витрат у формах фінансової звітності та неврахування впливу господарської діяльності підприємств на соціальну складову суспільства – фізичний, освітній, духовний розвиток.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Соціальна роль бухгалтерського обліку розглядалася у працях зарубіжних вчених: М.Метьюса, М.Перери [2], М.Добія та вітчизняних вчених М.Білухи, Ф.Бутинця [1], Ю.Вериги, Т.Давидюк [3], І.Жиглей [4], І.Замули [5], Г.Кірейцева, А.Лозинського, Н.Малюги, В.Моссаковського, О.Олійник, М.Пушкаря, Л.Чижевської, В.Шевчука [6], О.Шоляк, а саме – питання економічного захисту працівників підприємства, виходячи зі зростання соціальної значущості системи обліку під час розвитку ринкових умов господарювання.

Зокрема, В.О. Шевчук вважає необхідною трансформацію ринкової економіки в екологічно та соціально орієнтовану, адже соціальний компонент здатний спрямувати господарство в гуманістичне русло [6, с. 103]. Г.Г. Кірейцев виділяв перехід від класичної до сучасної моделі ринку зі справедливими ринковими відносинами, що «...роблять ворогів друзями, байдужих активними учасниками». При цьому О.Шоляк вбачає необхідність чіткої регламентації соціальної складової в частині облікового відображення виплат працівникам як форми прояву соціальних гарантій для суб'єктів соціально-трудових відносин. Подібне відображення соціальних взаємозв'язків у системі бухгалтерського обліку М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера вважають можливим на основі трудової теорії вартості [2, с. 621]. Б.Бужим зазначав, що ринкове регулювання господарської діяльності не здатне узгодити цілі підприємства із суспільними цілями, не лише враховуючи неможливість досягнення досконалої конкуренції на практиці, але й у зв'язку з тим, що облік, який ведеться на підприємствах, не враховує повною мірою суспільних витр: © Л.В. Шкуліпа, 2015

**І** **ної проблеми.** Аналіз розглянутих наукових поглядів підтверджує необхідність у поглибленому дослідженні питання, адже потреба у додаткових грошових надходженнях у вигляді доходів, окрім заробітної плати, підвищує соціальне значення бухгалтерського обліку, тому формування статті доходів у системі бухгалтерського обліку вимагає механізму справедливого

соціального розподілу, в тому числі на соціальні потреби працівників, детального відображення соціальних витрат у фінансовій звітності та відповідного нормативно-правового регулювання у національних стандартах бухгалтерського обліку.

Це пояснює причину обраної *мети статті* – порівняти за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку існуючі якісні характеристики облікової інформації і фінансової звітності з акцентом на соціальну складову господарської діяльності, та виявити основні недоліки у П(С)БО з розробкою власних пропозицій щодо їх усунення.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Бухгалтерський облік господарської діяльності на підприємствах базується не лише на відображенні операцій і фактів господарського життя, а й на дотриманні облікових принципів. Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким варто керуватися під час вимірювання, оцінки та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. В ринкових умовах господарювання принципи ведення бухгалтерського обліку вимагають нового тлумачення – соціального, а саме: *принципи бухгалтерського обліку* – це загальні вимоги до відповідності облікової інформації якісним характеристикам, що забезпечують правильне функціонування системи бухгалтерського обліку та виконання свого соціального призначення. Адже відповідність облікової інформації якісним характеристикам робить інформацію корисною для користувачів, у тому числі для прийняття управлінських рішень.

В українському законодавстві (згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») відомо чотири якісні характеристики інформації: ті, що належать до змісту фінансової звітності – доречність і достовірність; ті, що належать до подання фінансової звітності – зіставність і зрозумілість. За міжнародною нормативною базою (згідно з Концептуальною основою фінансової звітності), серед якісних характеристик відокремлюються основні (доречність, суттєвість, правдиве подання, у тому числі повнота, нейтральність і вільність від помилок) та посилювальні (зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість) характеристики фінансової звітності.

Виходячи із зазначеного, в національному законодавстві вимоги до якісних характеристик фінансової звітності розкриті менш детально, ніж у МСФЗ: 1) відсутня вимога до інформації, що відображається у фінансовій звітності як правдиве подання (в тому числі повнота, нейтральність і вільність від помилок); 2) немає обмеження щодо співвідношення вигоди і витрат; 3) не використовується поняття «збалансованості якісних характеристик»; 4) відсутня можливість застосування професійних суджень бухгалтерів для визначення ймовірності отримання або втрати економічних вигод. Розбіжності між принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними й національними стандартами вимагають повного узгодження сутності і структури викладення принципів бухгалтерського обліку, врегулювання правового поля, розвитку повноцінних ринкових відносин із акцентуванням на соціальній складовій.

З огляду на необхідність розширення соціальної змістовності в національних стандартах бухгалтерського обліку до існуючих якісних характеристик фінансової звітності, пропонуємо додати **соціальність** як таку якісну характеристику інформації, що гарантує правдивість, нейтральність та повноту відображення всіх показників, які стосуються виключно економічного захисту соціальної складової суб'єкта господарювання.

Соціальність як нова необхідна якісна характеристика фінансової звітності належить, згідно з Концептуальною основою фінансової звітності, до *основної* підгрупи якісних характеристик, що спрямовані на покращання змісту фінансової звітності, а не процедури подання.

Запропонована якісна характеристика фінансової звітності допоможе поєднати ті якісні характеристики, що за рекомендацією міжнародних стандартів не внесені до національних (суттєвість, правдивість, нейтральність), та розширити соціальний зміст під час відображення облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку, господарських операцій та у фінансовій звітності.

Під час вивчення досліджуваного питання виявлено, окрім відсутності в П(С)БО характеристик фінансової звітності соціального контексту, відсутність соціальних наслідків діяльності підприємства внаслідок здійснення процесу реструктуризації.

Як зазначав Р.Леонт'єв, реформування і реструктуризація підприємств – це фактор соціальної стабілізації.

Світовий досвід щодо облікового відображення процесу реструктуризації на підприємствах доводить належність розширеної його регламентації в питаннях обліку та звітності, відповідно до МСБО та МСФЗ, навіть з урахуванням соціальних наслідків. Зокрема, МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» під реструктуризацією тлумачить програму, яка планує та контролює *управлінський персонал* підприємства і суттєво змінює обсяг діяльності, що проводить суб'єкт господарювання, або спосіб здійснення цієї діяльності [п. 72, 8]. Соціальний контекст у стандарті виявляється як врахування соціальних ризиків підприємства шляхом визначення компенсацій (як конструктивна заборгованість) звільненим працівникам у процесі структурних змін. Таким чином,

МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» виступає на захист не лише підприємств, що зазнають проблемних питань у процесі ведення господарської діяльності, а й працівників, які ризикують втратити місце роботи та основний дохід.

Облікове відображення реструктуризаційних процесів, а тим більше їх соціальні наслідки, не регламентується у національних стандартах бухгалтерського обліку. Зокрема, П(С)БО 11 «Зобов'язання» навіть з урахуванням змін 09.08.2013 р. не містить визначення реструктуризації<sup>1</sup>; не наводяться приклади подій, що можуть відповідати її визначенню; не містить особливостей врахування видатків до забезпечення реструктуризації. У п. 13 зазначається, що усі забезпечення створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат на виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності, але методичні рекомендації щодо відображення операцій, пов'язаних з нарахуванням і використанням створених забезпечень, відсутні [9].

У науковій літературі облікові питання з формування і використання забезпечень, у тому числі на здійснення реструктуризації, розглянули в своїх працях Ю.Верига, Я.Гринчишин, І.Омецінська, В.Терещенко [10, с. 26]. Окремо обліково-аналітичний аспект реструктуризації транснаціональних корпорацій розглянуто в працях М.Корінька, питання реорганізації в системі бухгалтерського обліку – в дослідженнях О.Пилипенка. Про відсутність відображення інвестицій нематеріального спрямування в бухгалтерському обліку і корпоративній звітності в своїх дослідженнях зазначає О.Кантаєва [11]. Тому, окремої наукової уваги потребує облік соціальних забезпечень майбутніх витрат і платежів як одного зі способів зменшення фінансових і соціальних ризиків на підприємствах у період реструктуризації.

Облік соціальних забезпечень майбутніх витрат і платежів у період проведення структурних змін містить один із таких соціальних наслідків структурних змін, як скорочення кількості зайнятих із забезпеченням соціальних пільг у разі звільнення або закінчення трудової діяльності. Розглядаючи цей захід як першопричину виникнення, в обліку цих забезпечень необхідно виокремлювати створення забезпечень для відшкодування витрат на реструктуризацію, щодо яких нормами П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» не передбачається оцінка тих активів, що пов'язані з виплатами працівникам по закінченню їх трудової діяльності [п. 3.2, 12]. Тому, не погоджуємося з думкою Я.Гринчишина щодо «...обережного ставлення національного стандарту до створення забезпечень для відшкодування витрат на реструктуризацію» [10, с. 29].

Одночасно з цим, нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам» передбачається регламентація зазначених вище активів, але відсутнім є врахування соціальних наслідків процесу реструктуризації. Тому, за необхідне вбачаємо взаємопов'язати національні стандарти П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» шляхом внесення до П(С)БО 26 у п. 13–29 норм, що передбачать відповідні виплати як соціальні відшкодування внаслідок проведення реструктуризації, із додатковим їх виключенням з п. 3.2 П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

При цьому зауважимо, що, згідно з п. 81 МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», реструктуризаційні забезпечення не враховують витрати на перепідготовку чи переміщення персоналу, який продовжує працювати. Цілком зрозуміло, що ці видатки, пов'язані з продовженням виробничого процесу, не являють собою зобов'язання щодо реструктуризації на кінець звітного періоду, оскільки визнаються такими, що виникли незалежно від реструктуризації. Цим міжнародним стандартом передбачено вимогу щодо неврахування під час оцінки забезпечення реструктуризації прибутків від очікуваного вибуття активів, навіть якщо продаж активів передбачається як частина реструктуризації.

Як наслідок, у системі національного обліку, виходячи із того, що забезпечення гарантій належить до етапів здійснення структурних форм, у випадку створення соціальних забезпечень для погашення зобов'язань, що виникають перед фізичними та юридичними особами у зв'язку з припиненням діяльності в результаті реструктуризації<sup>2</sup>, має бути:

1) враховано в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» соціальні ризики шляхом визначення компенсаційних сум звільненим працівникам;

2) передбачено аналітичний субрахунок 478 «Забезпечення виплат у зв'язку з реструктуризацією» з такою кореспонденцією: у разі створення забезпечень – дебет субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредит субрахунка 478 «Забезпечення виплат у зв'язку з реструктуризацією»; у разі використання – на дебет 478 і кредит рахунків активів чи зобов'язань;

3) розробити додаткове відображення відповідних забезпечень у фінансовій звітності (окрім рядка 740 «Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію» в Примітках до річної фінансової звітності,

<sup>1</sup> В Україні офіційне визначення терміна «реструктуризація» наведене в законі, що регулює питання банкрутства та відновлення платоспроможності суб'єктів господарювання, і в нормативних документах, які регламентують порядок приватизації державних підприємств [62, с. 28]

<sup>2</sup> Вихідна допомога та інші виплати при звільненні, штрафи, пені за порушення умов колективних договорів тощо

додати рядки 760 «Реструктуризована заборгованість перед бюджетом по податкам» та 770 «Реструктуризована заборгованість по соціальному страхуванню та забезпеченню»).

Удосконалення останньої пропозиції допоможе підвищити ефективність та прозорість організації обліку: *на мікрорівні* – шляхом відображення показників, що характеризують соціальний захист працівників, у період реструктуризації у фінансовій звітності підприємств; *на макрорівні* – шляхом повного розкриття соціального змісту господарських операцій, які завуальовані в загальні витрати, забезпечення чи зобов'язання підприємства.

Нині облікова практика доводить наявність соціальних обмежень у значній кількості, навіть після змін у порядках подання та заповнення основних форм фінансових звітів, внесених у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у 2013 р. (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння відображення інформації соціального змісту відповідно до нового та старого порядків складання фінансової звітності

Наказ Мінфіну України № 87 від 31.03.99 р.	Наказ Мінфіну України № 73 від 07.02.2013 р.
1	2
<b>Форма № 1</b>	
<i>Баланс</i>	<i>Баланс (Звіт про фінансовий стан)</i>
Запаси мають відображатися обов'язково розшифровані (р. 100–140)	Запаси мають можливість розшифрування відповідно до додатка 3 (р. 1101–1104)
Витрати майбутніх періодів (р. 270)	Відсутні
II. Забезпечення наступних витрат і платежів (р. 400–416)	II. Довгострокові зобов'язання (р. 1500, 1510, 1515, 1525) поєднано із забезпеченнями
III. Довгострокові зобов'язання (р. 460, 440, 450, 420)	(р. 1520), які не вимагають обов'язкового розшифрування у соціальному контексті (р. 1521–1545 із додатка 3)
<i>Закінчення табл. 1</i>	
1	2
IV. Поточні зобов'язання	III. Поточні зобов'язання і забезпечення, до яких враховуються доходи майбутніх періодів
V. Доходи майбутніх періодів	Існує можливість відображення чистої вартості активів недержавного пенсійного фонду (V)
–	
<b>Форма № 2</b>	
<i>Звіт про фінансові результати</i>	<i>Звіт про сукупний дохід</i>
II. Елементи операційних витрат (р. 230-280)	III. Елементи операційних витрат (р. 2500–2550)
<b>Форма № 3</b>	
<i>Звіт про рух грошових коштів</i>	<i>Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)</i>
Рух коштів у результаті операційної діяльності містить інформацію про витрати на оплату працівникам (р. 105), на відрядження (р. 110), відрахування на соціальні заходи (р. 125), цільові внески (р. 140)	Передбачається відображення надходження коштів від операційної діяльності: цільового фінансування (р. 3010), праці (р. 3105), відрахувань на соціальні заходи (р. 3110), зобов'язань з податків і зборів (р. 3115)
<b>Форма № 3-н</b>	
–	<i>Звіт про рух грошових коштів (за непрямым методом)</i>
	Спрощує процедуру підготовки звіту Ф. № 3
<b>Форма № 4</b>	
<i>Звіт про власний капітал</i>	
–	Має можливість відображення суми чистого прибутку на матеріальне заохочення (р. 4225 додатка 3)
<b>Форма № 5</b>	
<i>Примітки до річної фінансової звітності</i>	
Вартість об'єктів соціальної сфери належить до складу р. 120 «Будинки, споруди», необоротні матеріальні активи – р. 200, утримання об'єктів ЖКГ і соціально-культурного призначення (р. 480), забезпечення: на виплату відпусток працівникам (р. 710), наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення (р. 720), на виконання	–

гарантійних зобов'язань (р. 730), витрат на реструктуризацію (р. 740), матеріальне заохочення (р. 760); МШП – р. 880, форменого одягу в частині сировини і матеріалів – р. 800

Джерело: авторська розробка

Таким чином, із порівняння в таблиці 1 випливає, що нормативні зміни щодо відображення у фінансовій звітності інформації соціального змісту мають характер звуженої інформації щодо соціальної діяльності підприємства. Так за новими правилами керівництво підприємства на власний розсуд може додавати статті до фінансової звітності з переліку, що наведений у додатку 3 до НП(С)БО 1. Відповідний вибір підвищує ступінь самостійності керівництва, а відсутність обов'язковості статей соціальних витрат знижує таку якісну характеристику фінансової звітності, як соціальність та підвищує ступінь узагальнення соціальної інформації в структурі фінансового результату.

З приводу цього, для підвищення звітної аналітичності та наближення до міжнародних вимог, доречною є пропозиція О.Пацули щодо розподілу в звітності зобов'язань за розрахунками з працівниками [13], що для впровадження у нову форму звітності вимагає передбачення відповідних додаткових статей до розрахунків за соціальними виплатами. Авторська розробка з приводу даного впровадження наводиться в таблиці 2 з відповідними змінами у назвах рядків, де враховуються усі соціальні виплати та пільги.

Таблиця 2

Удосконалення пропозиції О.І. Пацули щодо відображення соціальних витрат у нових формах звітностей

Стара форма звітності	Нормативне відображення	Рекомендовані пропозиції О.І. Пацулою [213]	Авторські рекомендації щодо нових статей в додатку 3 НП(С)БО 1	Нормативне відображення	Нова форма звітності
Баланс, рядок 580	«Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці»	580 «Поточні зобов'язання з розрахунків за виплатами працівникам»	1630 «Поточна кредиторська заборгованість з розрахунків за виплатами працівникам»	«Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці»	Баланс (Звіт про фінансовий стан), рядок 1630
		585 «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціальних виплат працівникам»	1636 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками із соціальних виплат працівникам»		
		586 «Поточні зобов'язання за розрахунками за іншими виплатами працівникам»	1637 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками за іншими виплатами працівникам»		
Звіт про фінансові результати, рядок 240	«Витрати на оплату праці»	240 «Витрати на виплати працівникам»	2505 «Витрати на виплати працівникам»	«Витрати на оплату праці»	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), рядок 2505

З таблиці 2 випливає, що соціальні витрати, які відображені на р. 070–090 (р. 2130–2180 за новою ф. № 2) та р. 240–250 (відповідно р. 2505–2510), у розрізі виплат працівникам та відрахувань на соціальні заходи, несуть необхідну соціальну конкретизацію у фінансовій звітності.

**Висновки.** Таким чином, виходячи з того, що бухгалтерський облік є провідним під час відображення соціальної дійсності на підприємстві та проведення аналітичної роботи щодо можливого покращання впливу діяльності підприємства на соціальну сферу, виділяємо необхідність: 1) закріплення на законодавчому рівні додаткової вимоги до інформації, що відображається у фінансовій звітності, - правдиве подання, і додаткової якісної характеристики фінансової звітності – соціальність, що допоможе збалансувати якісні характеристики відповідно до міжнародних стандартів; 2) узгодження норм, що передбачають соціальні відшкодування внаслідок проведення структурних змін на підприємстві, в національних стандартах П(С)БО 26 та П(С)БО 27 шляхом передбачення компенсаційних сум звільненим працівникам; 3) передбачення в аналітичному обліку субрахунка 478 «Забезпечення виплат у зв'язку з реструктуризацією»; 4) відображення відповідних забезпечень у Примітках до річної фінансової звітності по відповідних рядках.

#### Список використаної літератури:

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «РУТА», 2007. – 328 с.
2. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
3. Давидюк Т.В. Вартісна оцінка людського капіталу в стандартах оцінки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Т.В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. – 2011. – 4 (58). – С. 44–46.
4. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» / І.В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3. – С. 60–65.
5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
6. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В.О. Шевчук. – К. : Київський держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
7. Леонтьев Р.Г. Реформирование и реструктуризация предприятий федерального железнодорожного транспорта : монография / Р.Г. Леонтьев, В.Г. Мыслик, И.В. Калашникова. – Хабаровск : Изд-во ДВГУПС, 2000. – 75 с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» ; затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 30.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085>.
10. Гринчишин Я. Деякі проблеми обліку забезпечень для відшкодування витрат на реструктуризацію / Я.Гринчишин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 26–29.
11. Кантаєва О. Перспективи підвищення інформативності про людський капітал у бухгалтерській звітності підприємства / О.Кантаєва, Т.Давидюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 38–43.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» ; затверджене наказом Міністерства фінансів України № 617 від 07.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
13. Пацула О.І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.І. Пацула. – К., 2008. – 178 с.

ШКУЛІПА Людмила Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри теорії бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Наукові інтереси:

- пріоритетні напрями розвитку системи національного обліку, в тому числі принципів соціально-орієнтованого обліку в національну економіку країни з метою покращання рівня життя українців та підвищення їх соціального захисту;
- теорія та методологія обліково-аналітичних процедур на залізницях України;

– проблематика методичних питань щодо трансформації фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Тел.: (097) 691–53–73.

E-mail: flp\_slv@mail.ua.

Стаття надійшла до редакції 14.09.2015.