

## ЗНАЧЕННЯ РАЦІОНАЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ СУСПІЛЬСТВА

*Визначено критерії і значення раціональної організації бухгалтерського обліку для забезпечення обліковою інформацією соціального захисту суспільства в сучасних умовах господарювання*

**Постановка проблеми.** Соціально-економічні перетворення в Україні на рубежі 80-90-х років ХХ ст. внаслідок появи різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання, концентрації капіталу суттєво змінили зміст організації бухгалтерського обліку. Відсутність повної і достовірної облікової інформації про розміри прибутків міжнародних структур, у т.ч. розподілені на користь суспільства, загострює проблему соціальної нерівності. Значення достовірної облікової інформації для суспільства посилюється з урахуванням економічних катастроф на початку ХХІ ст. Питання забезпечення справедливості в суспільстві досить гостро постає на сьогодні в Україні, де, за даними проф. В. Сіренка, 200-300 родин (10-15 % населення) володіють 60 % всієї власності України [36, с. 7].

Існування значної кількості приватних власників з природним бажанням примноження власності призводить до нехтування ними моральних та етичних вимог. Відбувається експлуатація найманих працівників, рівень якої в Україні, за дослідженням Ю. Буздугана, за 15 років незалежності зріс в чотири рази [7, с. 2].

Описані тенденції посилюються позитивістським підходом до регулювання бухгалтерського обліку, який не сприяє чіткості у визначенні складових організації обліку та призводить до неповної достовірності й своєчасності підготовки інформації. В комплексі описані умови ускладнюють можливість здійснення справедливого розподілу результатів господарської діяльності між власниками та працівниками, що посилює соціальну несправедливість.

У зв'язку з викладеним, в сучасних умовах постала необхідність удосконалення механізму організації бухгалтерського обліку з метою забезпечення реалізації конкурентних переваг підприємств в умовах ринкових відносин, а також соціального захисту суспільства.

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Вивченням теоретичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку займалися вітчизняні вчені та зарубіжні вчені. З цього питання в 1967 р. присвячено кандидатську дисертацію П.С. Безруких, у якій досліджено окремі методичні та методологічні питання організації бухгалтерського обліку, шляхи його удосконалення в умовах тодішньої господарської реформи [3].

Вивчення окремих питань організації обліку за період 1996-2006 рр. здійснено також у кандидатських дисертаціях, захищених в Україні (53 особи) і російських дослідників (80 осіб). Однак наявні теоретичні та практичні дослідження у цьому напрямі стосуються переважно організації окремих об'єктів бухгалтерського обліку в конкретних галузях економічної діяльності та організаційно-правових формах господарювання.

У дисертації доц. Н.М. Малюги [30] виділено соціальну функцію обліку, спрямовану на справедливий розподіл доходів, що сприяє забезпеченню суспільства об'єктивною звітною інформацією, зменшенню ризиків фінансових шахрайств і махінацій. Забезпечити виконання цієї функції покликана організація обліку.

Розгляд бухгалтерського обліку як соціального феномена, інструмента, який регулює соціальні відносини, характерний для ісламських дослідників [46; 48], оскільки положення ісламу передбачають, що збільшення багатства не призводить до соціального благополуччя. Так, ісламські науковці наголошують, що інформація повинна використовуватися для зменшення марнотратства та нанесення шкоди довкіллю, сприяння та забезпечення здійснення діяльності, дозволеної ісламом, здійснення заходів задля досягнення соціально-економічної справедливості й справедливого розподілу багатства між суспільними класами [48, с. 28].

В англо-американській науковій літературі з 2001 р. ("Accounting & the Public Interest", "Accounting Horizons", "European Accounting Review", "Accounting Forum (Blackwell)", "Accounting Forum (Elsevier)") спостерігаємо збільшення кількості публікацій з питань суспільного значення достовірної облікової інформації, що зумовлено втратою користувачами інформації довіри до бухгалтерської звітності після ряду великих банкрутств.

Не применшуючи внеску вчених і оприлюднених досліджень, слід відмітити, що в Україні та інших пострадянських країнах невирішеним залишається теоретичне забезпечення раціональної організації обліку в контексті глобалізації економіки з урахуванням впливу повної і достовірної облікової інформації на економічний розвиток господарств і справедливий розподіл доходів у суспільстві.

**Метою даного дослідження** є з'ясування критеріїв і значення раціональної організації бухгалтерського обліку для забезпечення справедливого розподілу результатів діяльності в суспільстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ефективність господарської діяльності залежить від управління нею, що зумовлює необхідність забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності підприємства. Інструментом управління господарською діяльністю і джерелом інформації, яка має суспільне значення через вплив на розподіл благ у суспільстві, завжди виступав бухгалтерський облік.

Наслідками реформування бухгалтерського обліку в Україні та відсутності дієвого контролю держави за діяльністю підприємств виявилися занедбаність бухгалтерського обліку, фальсифікація звітних даних, масове ухиляння від оподаткування. Проблемним є питання спрямованості організації бухгалтерського обліку на забезпечення достовірною інформацією заінтересованих осіб про фінансовий стан підприємства та вигоди, які отримали працівники та суспільство від діяльності суб'єктів господарювання.

У зв'язку з цим необхідним є теоретичне обґрунтування критеріїв раціональної організації бухгалтерського обліку в площині реалізації соціального значення облікової інформації для суспільства.

Всі дії у сфері організації бухгалтерського обліку протягом тривалого історичного розвитку мали відповідну основу. В основі будь-якої організації як цілеспрямованої діяльності є очікування суб'єктом конкретних результатів від організованого явища. Так, основною проблемою організації В.Н. Цуглевич називає дослідження впливу індивідуумів і їх груп на ефективність функціонування підприємства [44, с. 113].

Першим кроком в організації бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей ринкових відносин, за проф. Л.З. Шнейдманом, повинно бути визначення основних користувачів облікової інформації та їх інтересів щодо цієї інформації [45, с. 83]. Організація обліку повинна забезпечити ефективне управління діяльністю суб'єкта господарювання через формування облікової інформації та її надання відповідним користувачам.

Реформування відносин власності в Україні сприяло появі різних організаційно-правових форм господарювання і зростанню рівня конкурентної боротьби за прибутки. Власники засобів виробництва отримали широкі повноваження в управлінні, що здійснює безпосередній вплив на реалізацію суспільного значення бухгалтерського обліку та його організацію (більш детально вплив майнових та інформаційних інтересів власника на організацію обліку розкрито в працях [11; 12]).

Визначаючи організацію бухгалтерського обліку, лише власник і частково державні органи мають змогу користуватися результатами бухгалтерського обліку (на сьогодні в Україні роль держави зводиться до визначення загальних напрямів бухгалтерського обліку, необхідних для сплати податків та отримання статистичних даних). Водночас підвищення ефективності виробництва повинно супроводжуватися досягненням соціальних результатів.

Називаючи власність джерелом утворення багатства та умовою подолання бідності, С. Булгаков вказував на існування високої відповідальності перед суспільством тих осіб, яким належить власність [8, с. 48]. Переважання в умовах ринкових відносин приватної власності є причиною відсутності соціальної справедливості та благодійності, що породжує соціальний диспаритет.

Масове відчуження працівників і ряду інших соціальних груп від засобів і результатів виробництва призводить до того, що переважна частина національного доходу належить незначній кількості осіб – власників засобів виробництва.

Вітчизняні вчені О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев і В.К. Савчук наголошують, що механізми ринкового саморегулювання і послаблення державного регулювання не забезпечують очікуваних позитивних зрушень. Одним з чинників неефективної ринкової трансформації вчені називають ігнорування в системах обміну актуальності соціального захисту населення [17, с. 81].

Описаним явищам сприяє наявність широких повноважень власників в сфері організації бухгалтерського обліку, що призводить до неможливості за обліковими даними точно встановити суму прибутку, яку можуть отримати суспільство й держава від функціонування підприємств. Проф. Ф.Ф. Бутинець, критикуючи можливість організації бухгалтерського обліку власниками на їх розсуд, пише: “Бухгалтерський облік став замкнутою системою, власники не дозволяють використовувати його дані для науки, студенти позбавлені місць практики, викладачі облікових дисциплін працюють асистентами-теоретиками” [9, с. 116].

Таким чином, маємо ситуацію, про яку ще в 1977 р. писав проф. П.П. Німчинов: “Облік капіталістичного суспільства слугує інтересам капіталістів. ... капіталіст не враховує інтересів суспільства, виробляє те, що забезпечить йому якнайбільший прибуток” [31, с. 7].

Трактуванню сутності раціональної організації бухгалтерського обліку приділено увагу більшістю науковців радянської доби. Найчастіше раціонально<sup>1</sup> організованим вчені називали бухгалтерський облік, який забезпечує оперативність облікових даних, їх точність, відповідність завданням керівництва та контролю, економію витрат на здійснення облікового процесу [4, с. 12; 23, с. 963-967; 40, с. 13]. Тобто в цілому зміст раціональної організації бухгалтерського обліку полягає у досягненні найвищого рівня корисності облікової інформації для забезпечення своєчасного здійснення планування, контролю і аналізу за мінімальних витрат засобів і праці.

Слід враховувати, що проаналізовані критерії раціональності сформульовано в умовах соціалізму, коли інструменти державної політики забезпечували реалізацію суспільних інтересів передусім через систему централізованого планування, розподілу та перерозподілу прибутку. Перенесення цих критеріїв раціональності в

---

<sup>1</sup> Термін “раціоналізм” походить від лат. ratio – розум і означає вдосконалення, формування більш доцільної організації чогось, наприклад, виробництва, прийняття рішень за раніше розробленими алгоритмами, правилами, законами [37, с. 262].

ринкову економіку вченими [18, с. 79; 19, с. 8-9; 22, с. 48; 24, с. 54; 28, с. 20] та ігнорування необхідності забезпечення достовірною обліковою інформацією соціального захисту суспільства вважається обмеженим поглядом на раціональність організації обліку.

Урахування таких вимог у сучасних умовах дає змогу виділити два напрями раціональності в організації бухгалтерського обліку:

➤ раціональність для власника та системи управління підприємством з метою забезпечення ефективного використання ресурсів;

➤ раціональність для працівників і суспільства для забезпечення справедливого перерозподілу доходів.

За кожним напрямом раціональності можна виділити відповідні критерії. Для власника засобів виробництва роль раціональної організації бухгалтерського обліку визначається передусім тим, що організація забезпечує ефективне виконання завдань бухгалтерського обліку в частині збереження майна власника, надання інформації для управління, а також визначення розміру фінансових результатів за мінімальних витрат часу і ресурсів на ведення бухгалтерського обліку.

Водночас, проблемним питанням на сьогодні є те, що бухгалтерський облік захищає передусім інтереси лише незначної частини суспільства – власників, ігноруючи при цьому інтереси іншої частини суспільства – працівників. Однак результатом функціонування суспільного виробництва має бути його соціально-економічна ефективність, критеріями якої А.Д. Смирнов та ін. [38, с. 158-160] називають: підвищення ефективності діяльності з одночасним і повним задоволенням потреб всіх членів суспільства; підвищення кваліфікації працівників, ефективне управління кадрами; охорону праці; ефективну систему морального та матеріального стимулювання працівників; забезпечення соціально-культурних і побутових умов життя й відпочинку. Така форма ефективності відображає стан соціальної сфери та справедливість, яка визначається розподілом створеного багатства між власниками (у вигляді прибутку) та працівниками (у вигляді зарплат і пенсій). Як вказує Ю. Буздуган, у стабільній економіці на прибутки йде близько 20 % доходу, а на зарплати і пенсії – 60-80 % [7, с. 2].

Вказаним негативним явищам сприяє бухгалтерський облік за рахунок викривлення фактів спостереження на відповідне замовлення, у зв'язку з низькою кваліфікацією бухгалтерів і зловживанням ними службовим становищем, фальсифікацією облікових реєстрів і звітності.

Висновок, що організація обліку не виконує свого призначення в частині забезпечення справедливого розподілу доходів у суспільстві, можна зробити за такими даними: “Корпорації фактично є тоталітарними організаціями, які діють зовсім не за демократичними принципами” [35, с. 51-52].

Особливості структури сучасних ТНК, необмежені можливості трансформації, зміни власників, форм власності сприяють викачуванню грошей з оточуючих юридичних і фізичних осіб [49]. За таких умов влучним є вислів В. Лая, директора та засновника компанії ESCADA AG: “Ринки, які розвиваються, характерні тим, що багаті там стають багатшими, а бідні – біднішими” [29, с. 51].

На сьогодні рейтинг найбільших за капіталізацією компаній світу, складений газетою The Financial Times, очолили ExxonMobil, General Electric і Microsoft [13, с. 12]. Водночас у праці M. Shahrokh Saudagaran знаходимо відомості про те, що компанія ExxonMobil є більшою, ніж разом взяті 44 економіки; створена компанією додана вартість перевищує внутрішній продукт ряду країн [47, с. 6].

Яскравим прикладом може бути власник компанії Microsoft Б. Гейтс, розмір фондів створеної яким благодійної організації, за даними газети “Дело”, на сьогодні складає 29 млрд. дол. “Б. Гейтс поки що не є найбільш щедрою людиною планети. Його благодійні пожертвування рік від року непостійні...” [6, с. 5]. “Почавши з нуля, Коносуке Мацусіта (1894-1989) створив бізнес, який приніс 42 млрд дол., і найбільш відомі в світі бренди” [27, с. 194].

Зважаючи на великі розміри фонду благодійної організації Б. Гейтса та розміри прибутку К. Мацусіта, постають питання: скільки насправді могло отримати суспільство від цих мільярдерів? Чому облікова інформація не дає можливості дізнатися про справжні розміри їх статків? Якщо суспільство отримало не сповна доходи, це означає, що ці та інші магнати експлуатують суспільство та заробляють на тому, що не доплачують найманому персоналу.

На сьогодні особливо актуальним є питання оприлюднення облікової інформації про результати діяльності підприємства та їх співвідношення із доходами працівників, розмір витраченого прибутку на утримання соціальної сфери.

Використовуючи природні ресурси, інфраструктуру та робочу силу, підприємства повинні забезпечувати їх охорону та раціональне використання. Важливе питання участі підприємств у розвитку інфраструктури регіону, житла, транспортних шляхів, навчальних і медичних закладів, культурно-просвітницької діяльності. Як вказує Л.К. Вітковська, у світовій практиці є приклади, коли за великими підприємствами закріплюються окремі території біля цих підприємств задля розвитку територій [10, с. 110]. В Об'єднаних Арабських Еміратах держава забезпечує підтримку новостворених сімей, оплачує навчання. За останні 10 років середньорічний дохід у перерахунку на душу населення в країні збільшився з 9,6 тис. дол. до 24 тис. дол. [26, с. 88].

Для забезпечення достовірною обліковою інформацією справедливого розподілу доходів у суспільстві повинна оприлюднюватися інформація щодо співвідношення розподілу результатів господарювання між власниками засобів виробництва та працівниками. Проф. Ф.Ф. Бутинець наголошує, що на сьогодні держава для формування національної системи обліку повинна взяти на озброєння моральність як базову його категорію [9, с. 131]. Роль організації бухгалтерського обліку повинна полягати у сприянні усунення, наскільки це є можливим, протиріч, що виникають між вказаними групами користувачів облікової інформації у поєднанні з громадським контролем (контроль профспілок, спостережних рад і т.д.).

Враховуючи прямий вплив бухгалтерського обліку на соціальну захищеність населення (зокрема, через механізми матеріального стимулювання працівників підприємства) та зростання ролі бухгалтерського обліку як мови бізнесу на міжнародному рівні, в Україні необхідна зміна методики бухгалтерського обліку в частині її спрямування на об'єктивне обчислення і розподіл прибутку, попередження можливої фальсифікації звітності, тобто надання достовірної облікової інформації для інформування суспільства, здійснення виваженої соціальної політики. Під останньою проф. С. Мочерний розуміє комплекс соціально-економічних заходів держави, підприємств, організацій, спрямованих на послаблення нерівності в розподілі доходів та майна, на захист населення від безробіття, підвищення цін, знецінення трудових заощаджень та ін. [21, с. 421].

Господарський кодекс України (ст. 69) [15] передбачає напрями соціальної діяльності підприємства, які стосуються умов праці, життя, здоров'я, страхування, навчання працівників і регулюються на рівні підприємства колективним договором. Водночас Господарським кодексом України визначено, що фінансування соціальної діяльності підприємства може забезпечуватися шляхом відповідного розподілу прибутку, порядок якого встановлюється власником (власниками) або уповноваженим ним органом.

Дослідження фінансової і статистичної звітності підприємств галузі машинобудування України виявили різну політику суб'єктів господарювання щодо розкриття інформації про соціальні заходи та витрати на охорону навколишнього середовища. Встановлено, що фінансування соціальних заходів підприємств є також різним, зокрема, лише 21,4 % (3 з 14) підприємств розподіляють прибуток на фінансування соціальних заходів (табл. 1).

*Таблиця 1. Витрати на соціальну сферу машинобудівних підприємств*

України (тис. грн.)

№ з/п	Назва підприємства	2004 р.		2005 р.		Абсолютний приріст	
		загальна сума	за рахунок прибутку	загальна сума	за рахунок прибутку	загальна сума	за рахунок прибутку
1	ВАТ "Холдингова компанія "Луганськтепловоз"	7996,0	6085,0	9152,5	5522,0	+ 1156,5	- 563,0
2	ВАТ "Азовзагальмаш"	-	-	-	-	-	-
3	ЗАТ "Новокраматорський машинобудівний завод"	17144,0	3452,0	17863,0	11667,0	+ 719,0	+ 8215,0
4	ВАТ "Старокраматорський машинобудівний завод"	870,0	870,0	1039,0	1039,0	+ 169,0	+ 169,0
5	ВАТ Криворізький завод гірничого машинобудування"	1916,0	1916,0	1791,0	1791,0	- 125,0	- 125,0
6	ВАТ "Харківський станкобудівний завод"	868,0	-	753,0	-	- 115,0	-
7	ВАТ "Свіський насосний завод"	2246,0	781,0	1852,0	674,0	- 394,0	- 107,0
8	ВАТ "Краматорський завод важкого верстатобудування"	1892,0	1768,0	1653,0	1589,0	- 239,0	- 179,0
9	ВАТ "Маріупольський термічний завод"	-	-	-	-	-	-
10	ВАТ "Запорізький абразивний завод"	1123,0	454,0	1026,0	231,0	- 97,0	- 223,0
11	ВАТ "Бериславський машинобудівний завод"	905,0	905,0	1070,0	1070,0	+ 165,0	+ 165,0
12	ВАТ "Дніпроважмаш"	2939,0	2117,0	4180,0	3524,0	+ 1241,0	+ 1407,0
13	ВАТ "Дрогобицький долотний завод"	58,0	-	86,0	-	+ 28,0	-
14	ВАТ "Сумський завод нососенергомаш"	3560,0	3560,0	2320,0	2320,0	- 1240,0	- 1240,0

Аналізуючи дані, наведені в табл. 1, можна зробити висновок про різну динаміку витрат на соціальну діяльність підприємств, у тому числі в частині фінансування за рахунок прибутку. Це зумовлено відсутністю громадського контролю та встановленої законодавством юридичної відповідальності за розподіл прибутку. Важливість таких питань для суспільства вимагає відповідної державної політики щодо порядку формування показників звітності підприємств, зокрема в частині показників фінансових результатів підприємств і їх розподілу, в тому числі на соціальну сферу.

Як вказують ісламські дослідники, існує потреба розширення показників звітності великих організацій, які поглинають ресурсів більше, ніж деякі країни, впливають на інші суспільні групи та навколишнє середовище. Бухгалтерський облік таких структур повинен базуватися на "громадській відповідальності/ підзвітності" за ресурси, які використовуються організацією, не лише перед власниками, а й перед суспільством в цілому [48, с. 31]. З урахуванням зосередження в ісламських країнах бухгалтерського обліку на



потребах суспільства Байдоун та Уїллет (Baydoun and Willett) (1994 р.) робили припущення, що основним повинен бути звіт про додану вартість, який, на відміну від звіту про фінансові результати, передбачає відображення показників розподілу доходів [48, с. 31].

Крім того, одним із аспектів забезпечення справедливого розподілу доходів у суспільстві є дотримання прав власників, частка яких у статутному капіталі є незначною, що передусім характерно для акціонерних товариств<sup>2</sup>. Водночас для України характерні: недовіра до акціонерної форми власності; відсутність розвинутого фондового ринку та банківського сектору; низька інформаційна прозорість; неефективне державне регулювання, що призводить до дискримінації інтересів власників та інших зацікавлених осіб; низька роль працівників і дрібних акціонерів [32, с. 23].

Дописувачі “Голосу України” вказують, що люди, переважно старшого покоління, скаржаться, що як акціонери вони жодного разу не одержали дивідендів. “Факти невиконання дивідендів стали в країні сумною нормою й набули масового характеру” [14, с. 7]. В. Семенюк пише: “Акціонери не мають доступу ні до установчих документів товариства, ні до достовірної інформації, хто є справжнім власником підприємства. Щоправда, часто такої інформації не мають і державні органи” [34, с. 30]. Таким чином, акціонер-власник, не володіючи достатньою інформацією, не може приймати відповідні рішення стосовно своєї участі в управлінні товариством.

Різноманітні порушення прав інвесторів, як зазначає М. Старовойтов, спостерігаються в компаніях, де контрольний пакет акцій належить фінансово-промисловій групі [39, с. 61]. Крім того, втрачається економічна незалежність в умовах, коли цілі галузі промисловості контролюються іноземними інвесторами (табл. 2).

**Таблиця 2. Структура власності ряду великих підприємств України**

<i>Підприємство</i>	<i>Структура власності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Акціонерна холдингова компанія “Укрнафта-продукт” [1, с. 11]	За даними “Укрнафтопродукту” на грудень 2004 р., його 50 % + 1 акція належали Фонду Держмайна, 44,19 % – концерну “Нафтопродукт України”, 5,21 % – “Альянс-Україна” (Київ)
ВАТ “Мукачівська трикотажна фабрика “Мрія” (статутний капітал – 5,13 млн. грн. Штат – 450 чол. Дохід від реалізації продукції в 2005 р. – 6,08 млн. грн.) [42, с. 102-103]	Найбільші акціонери: АТ “Utenos Trikotazhas” (Литва, більше 90 % акцій). У травні 2006 р. Антимонопольний комітет дозволив литовській компанії Utenos Trikotazhas придбати більше 25 % акцій ВАТ “Мукачівська трикотажна фабрика “Мрія”. В липні 2005 р. литовці придбали 67 % акцій АТ і здійснили додаткову емісію акцій для можливості акумулювання коштів для проведення масштабної модернізації підприємства. Політика збуту продукції спрямована на реалізацію 90 % продукції на європейські ринки, 10 % – в Україні
ВАТ “Північнодонецьке об’єднання “Азот” [33, с. 82]	Власники: ІВЕ Trade (Нью-Йорк, США) – 60 % акцій, держава Україна – 40 %
<i>1</i>	<i>2</i>

<sup>2</sup> За даними КМУ станом на 01 жовтня 2005 р. близько ¾ промислового потенціалу України функціонує в акціонерній формі власності. Майже 35 тисяч акціонерних товариств України належать 18 мільйонам власників – юридичним і фізичним особам [5, с. 23].

Войналович О.П. Значення раціональної організації бухгалтерського обліку для суспільства

ЗАТ “Житомирські ласощі” (штат – 2030 чол. Річний оборот в 2004 р. – 264 млн. грн.) [43, с. 143]	84 % акцій фабрики належать американській компанії “Кобіско Юніон”, 16 % – трудовому колективу
“Nemiroff Холдинг” [20, с. 136]	У березні 2006 р. в групі компаній Nemiroff почалося проведення структурної реорганізації, в результаті якої утворено “Nemiroff Холдинг” в складі управляючої компанії Nemiroff, УВК Nemiroff (виробництво), ДП “Немірофф-медіа”, ДП “Алко Інвест” (колишня управляюча інвестиційна компанія), ТД Nemiroff в Росії і Nemiroff Polska. Однак власником компанії Nemiroff залишається кіпрська офшорна Biostar Investments Ltd., а єдиним акціонером офшору (100 % акцій) – колишній президент ДП УВК Nemiroff Я. Грибов
ЗАТ “Філіп Морріс Україна” (Харківська ТФ) [25, с. 100]	99,9 % акцій підприємства належать Philip Morris International
ЗАТ “Авіакомпанії “Аеросвіт” [2, с. 114]	Власники: 1. ТзОВ “Укрінфоконсалт” (Україна), 9,8 %; 2. Держава Україна, 22,4 %; 3. ТзОВ “Бюро” (Україна), 4,8 %; 4. ВАТ “ГенАвіаІнвест” (Україна), 25,0 %; 5. Компанія Gilward Investments B.V., Нідерланди, 38 %
ЗАТ “Міжнародні авіалінії України” [2, с. 114]	Власники: 1. ЄБРР, 9,9 %; 2. Держава Україна, 61,6 %; 3. AirFinance (Франція), 6,0 %; 4. Austrian Airlines (Австрія), 22,5 %

Однією з причин такого становища є недосконалість нормативної бази, яка “дає можливість власникам контрольних пакетів акцій безкарно обкрадати акціонерів і державу. (Приховуючи прибутки, вони ухиляються від сплати податків і виплати дивідендів, а акціонери зовсім не мають прав хоча б якоюсь мірою впливати на стан справ у своїх акціонерних товариства)” [14, с. 7]. “Іноді навіть втручання ФКЦБ і судів не може змусити їх (акціонерні товариства – О.В.) дотримуватися законодавства” [39, с. 61]. Інструментом, який забезпечує приховування інформації про фінансовий стан акціонерного товариства, є організація бухгалтерського обліку, вплив власників на яку узагальнено на рис. 1.



Примітки: —> – повний вплив; -.-> – частковий вплив; ✕> – вплив відсутній

Рис. 1. Вплив груп власників на організацію бухгалтерського обліку в акціонерному товаристві

Наведена схема організації бухгалтерського обліку в акціонерних

товариства сприяє здійсненню ряду порушень прав акціонерів, до яких проф. Є. Торкановський відносить: внесення незаконних змін до реєстрів акціонерів; здійснення вторинної емісії акцій без їх згоди; відмову в наданні бухгалтерських документів [41, с. 42].

Дискримінація прав акціонерів в отриманні інформації призводить до того, що акціонери не лише не знають суми прибутку, яка їм належить, а й прийняття важливих рішень відбувається навмання. Американські дослідники [16, с. 194] ще в 1988 р. вказували, що 66 % працівників вважають, що основним джерелом їх інформації про власні компанії є чутки.

Відсутність в Україні системи корпоративного контролю призводить до зникнення персональної відповідальності за стан справ на підприємстві, неможливості здійснення контролю за діяльністю управлінського персоналу. Наслідком такого становища М. Старовойтов називає відсутність реальних інвесторів і занепад підприємства [39, с. 64].

Для забезпечення повної і законної реалізації прав акціонерів з урахуванням відокремлення власності від управління та контролю за діяльністю акціонерного товариства необхідне належне корпоративне управління<sup>3</sup>, яке базується на достовірній обліковій інформації про фінансовий стан товариства.

Не повинні мати місце здійснення господарських операцій, які проводяться в інтересах керівництва та порушують інтереси акціонерів. Це може бути забезпечено “прозорістю” при розподілі прав голосу та можливістю їх здійснення, а також шляхом розкриття інформації про будь-яку матеріальну зацікавленість адміністрації в певних операціях.

Таким чином, зміст раціональної організації бухгалтерського обліку для справедливого розподілу доходів передбачає забезпечення шляхом формування і надання достовірної облікової інформації досягнення соціальних нормативів, більш повного задоволення потреб і всебічного розвитку працівників, захисту їх інтересів. Бухгалтерський облік повинен відображати інформацію про розмір отриманих доходів працівниками не лише у вигляді заробітної плати, а й розміри коштів, витрачених для утримання їх сімей, відтворення робочої сили, навчання і підвищення кваліфікації. Повинна надаватися інформація про витрати на охорону навколишнього середовища.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** За результатами проведеного дослідження теоретичних аспектів організації обліку виділено два напрями раціональної організації бухгалтерського обліку в умовах ринкових відносин: раціональність для власника та системи управління підприємством з

---

<sup>3</sup> Корпоративне управління – це політика та практична діяльність спостережної ради підприємства, що сприяють захисту прав акціонерів як власників підприємства [32, с. 13].

метою ефективного використання ресурсів; раціональність для працівників і суспільства для забезпечення перерозподілу доходів у суспільстві.

Вважається нераціональною організація обліку, якщо облікова інформація розкриває розмір фінансових результатів, але не відображає розмір прибутку, розподіленого на користь працівників і суспільства в цілому. Відповідно, в процесі реалізації власності на засоби виробництва та організації бухгалтерського обліку орієнтиром повинні бути показники задоволення соціальних потреб: забезпечення членів суспільства достовірною інформацією, забезпечення правового статусу суб'єктів організації і ведення бухгалтерського обліку, відповідна професійна підготовка бухгалтерів.

Дослідження фінансової і статистичної звітності підприємств галузі машинобудування України виявили різну політику суб'єктів господарювання щодо фінансування соціальних заходів. Така ситуація зумовлена відсутністю громадського контролю, а також юридичної відповідальності за розподіл прибутку. Важливість таких питань для захисту інтересів суспільства вимагає відповідної державної політики щодо порядку формування показників звітності підприємств, надання достовірної інформації та її оприлюднення задля задоволення соціальних інтересів суспільства.

У процесі дослідження уточнено, що соціальний аспект відносин власності передбачає необхідність забезпечення організацією бухгалтерського обліку реалізації соціального значення бухгалтерського обліку задля задоволення соціальних та екологічних інтересів суспільства через надання достовірної інформації та її оприлюднення.

Соціальне значення отриманого результату дослідження полягає у науковому обґрунтуванні необхідності забезпечення організацією бухгалтерського обліку оприлюднення облікової інформації щодо співвідношення розподілу прибутку на користь суспільства, що сприятиме його соціально-економічному розвитку.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. 50 % “Укрнефтепродукта” оцены в 37 млн. грн. / Дело. – № 100(152). – 13 июня 2006 г. – С. 11.
2. Андрущенко О., Силивончик В. “У государства хватит ума и не хватит денег” // Бизнес. – 2006. – № 24(699). – С. 112-116.
3. Безруких П.С. Вопросы рациональной организации бухгалтерского учета: Автореф. канд. экон. наук. – М., 1967. – 22 с.
4. Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии. – М.: Издательство «Финансы», 1966. – 207 с.
5. Беликов Е. К вопросам о деятельности акционерных обществ //

Экспресс. – 2005. – № 49. – С. 23-27.

6. *Брыль Р.* Билл Гейтс уходит из Microsoft / Дело. – № 104(156). – 19 июня 2006 г. – С. 5.

7. *Буздуган Ю.* Нам не доплачивают зарплат и пенсий на 25 миллиардов долларов ежегодно // Профспілкові вісті. – 2006. – № 24(332). – С. 2.

8. *Булгаков С.Н.* Философия хозяйства. – М., 1990. – с. 48.

9. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

10. *Витковская Л.К.* О предмете исследования социальной ответственности корпорации. – 2004. – С. 104-112.

11. *Войналович Е.* Собственность как основа организации и ведения бухгалтерского учета // Rakstu krājums. 7 starptautiskā zinātniskā conference “Īrašums, Tā Aprūtinājumi: Problēmas, Risinājumi, Iespējas”. 2006. gada 2. jūnijs. – Rīga: Biznesa Augstskola Turība, SIA, 2006. – L. 221-230.

12. *Войналович О.П.* Місце власності в організації і веденні бухгалтерського обліку // Тези XXXI науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету (14-16 березня 2006 р.). – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 166.

13. «Газпром» вошел в десятку крупнейших компаний мира // Дело. – № 100(152). – 13 июня 2006 г. – С. 12.

14. *Герасимов І., Колотай М.* Що на вас чекає, акціонери? // Голос України. – 2005. – № 232(3732). – С. 7.

15. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2006 р.

16. *Грейсон Дж. К. мл., О'Делл К.* Американский менеджмент на пороге XXI века: Пер. с англ. / Авт. предисл. Б.З. Мильнер. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.

17. *Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К.* Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.

18. *Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.* Стандартизація обліку і аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 310 с.

19. *Дерій В.А.* Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: Курс лекцій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с.

20. *Дикаленко М.* “На север мне дорога” // Бизнес. – 2006. – № 21. – С. 136.

21. Економічна енциклопедія: У трьох томах. / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

22. *Ивашкевич В.Б., Куликова Л.И.* Бухгалтерское дело: Учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич, Л.И. Куликова. – М.: Экономистъ, 2005. – 523 с.

23. *Коган С.А.* Отсталость бухгалтерии и ее причины // Счетоводство. –

1926. – № 8(35). – С. 963-967.

24. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с.

25. Король-Королевская А. Друг, оставь... // Бизнес. – 2006. – № 21. – С. 100-101.

26. Король-Королевская А. Прибыль дающий // Бизнес. – 2006. – № 24(699). – С. 88-92.

27. Крейнер С. Библиотека избранных трудов о бизнесе. Книги, сотворившие менеджмент / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 368 с.

28. Кузьмінський А.М. та ін. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній; За ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.

29. Лай В. “Развивающиеся рынки характерны тем, что богатые там становятся богаче, а бедные – беднее” // Бизнес. – 2006. – № 8. – С. 51-53.

30. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Дис. д.е.н.: 08.06.04. – Житомир, 2006. – 362 с.

31. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

32. Основи корпоративного управління. – К., 2003. – 76 с.

33. Ровт А. “Сейчас мы думаем, как окупить уже сделанные вложения” // Бизнес. – 2006. – № 7(682). – С. 82-86.

34. Семенюк В. Десятирічний процес приватизації та його наслідки // Голос України. – 2003. – № 45-46(3045-3046). – С. 29-30.

35. Сенченко Н. Тотальная дезинформация человечества // Персонал. – 2003. – № 3. – С. 48-55.

36. Сіренко В. Ліберальна свобода чи соціальна справедливість – за що голосуватимемо? // Голос України. – 21 березня 2006 р. – № 51(3801). – С. 6-7.

37. Смирнов Э.А. Основы теории организации: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 375 с.

38. Социалистическая собственность: формы реализации / А.Д. Смирнов, К. Сабо, В.И. Солдаткин, И.А. Ягодкина и др.; Редколл.: А.Д. Смирнов (рук. авт. колл.) и др.; Под ред. А.Д. Смирнова, К. Сабо. – М.: Экономика, 1989. – 270 с.

39. Старовойтов М. Акционерная собственность и корпоративные отношения // Вопросы экономики. – 2001. – № 5. – С. 61-72.

40. Сумцов А.И. Методы и формы бухгалтерского учета и проблемы совершенствования. – М.: Статистика, 1969. – 216 с.

41. Торкановский Е. Акционеры и управление фирмой // Вопросы экономики. – 1997. – № 9. – С. 36-43.

42. Фролова В. Сыграть в прядки // Бизнес. – 2006. – № 24(699). – С. 102-103.

43. Цема В. “Мы очень долго раскачивались” // Бизнес. – 2005. – № 47(670). – С. 142-144.

44. Цуглевич В.Н. Корпоративный менеджмент в условиях нестабильного рынка / Под общ. ред. Н.П. Тихомирова – М.: Издательство «Экзамен», 2003. – 320 с.

45. Шнейдман Л.З. Уроки истории // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 12. – С. 82-86.

46. From Conventional Accounting to Islamic Accounting: Review of the Development Western Accounting Theory and Its Implications for and Differences in the Development of Islamic Accounting. / От обычного бухгалтерского учета до исламского бухгалтерского учета: Обзор развития теории западного бухгалтерского учета и ее значений для различий в развитии исламского бухгалтерского учета / <http://islamic-finance.net>.

47. Saudagaran Shahrokh M. International Accounting: a User Perspective. Second edition. THOMSON, South-Western. – 2004. – 236 p.

48. Shahul Hameed Bin Hj. Mohamed Ibrahim. From Conventional Accounting to Islamic Accounting: Review of the Development Western Accounting. Theory and Its Implication for and Differences in the Development of Islamic Accounting // Матеріали наукових статей англійською мовою. Для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. Випуск 1. / Укладачі: ст. викл. М.О. Козлова, ст. викл. А.В. Рабошук, І.В. Супрунова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 36 с.

49. [www.paranoid.ru](http://www.paranoid.ru).