

І.А. Юхименко-Назарук, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

**МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ МЕРЕЖЕВИХ АКТИВІВ**

*Обґрунтовано необхідність використання інноваційних інструментів обробки і представлення інформації про мережеві активи. Наведено пропозиції щодо відображення мережевих активів на рахунках бухгалтерського обліку. Виявлено основні причини необхідності відображення мережевих активів в бухгалтерській звітності всіх учасників мережевої структури (економічна сутність мережевих активів як об'єкта бухгалтерського обліку; неадитивна модель формування вартості мережевих активів; міжмережевий механізм формування вартості мережевих активів). Виділено і обґрунтовано етапи облікової оцінки мережевих активів.*

*Розроблено аналітичну таблицю для оцінки вартості мережевих активів та додаткового мережевого капіталу в бухгалтерському обліку. Розроблено порядок відображення додаткового мережевого капіталу в бухгалтерському обліку. Розкрито методику переоцінки мережевих активів в бухгалтерському обліку в її широкому розумінні. Визначено порядок обліку мережевих активів при збільшенні або зменшенні кількості учасників мережевої структури.*

**Ключові слова:** мережеві структури; мережевий облік; додатковий мережевий капітал.

**Актуальність дослідження та постановка проблеми.** Розвиток світової економіки в два останні десятиліття, що характеризується ускладненням конкурентного середовища, призвів до виникнення і значного поширення мережевих структур, однією з особливостей функціонування яких є виникнення специфічних облікових об'єктів. Одним із таких об'єктів є мережеві активи, що є тією частиною мережевого інтелектуального капіталу підприємства, що забезпечує одержання майбутніх економічних вигід всім учасникам мережевих структур. Для ефективного управління мережевими активами та в цілому для управління вартістю підприємств, що є учасниками мережевих структур, необхідно розробити методику їх бухгалтерського відображення з урахуванням зростаючих потреб користувачів облікової інформації та існуючих тенденцій розвитку облікової науки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблематики розвитку бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення діяльності мережевих структур присвячені праці таких дослідників як Ю. Дахлгрєн, А. Дітільйо, П. Йоханссон, А. Каліо, К. Краусс, Г.Є. Крохічева, Дж. Лінд, П. Міллер, Й. Моурітсен, С. Трейн, Л. Юстесен, Х. Хакканссон, М. Хомструм, Е. Хоупвуд, В.Ф. Чуа.

**Формулювання цілей статті.** Основним завданням статті є розробка методики бухгалтерського відображення мережевих активів.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** На сьогодні значна кількість вчених (Б. Лев [1, с. 37], Х. Вєстлунд [10, с. 98], І.А. Митрофанова та ін. [2, с. 9]) та професійних організацій [9, с. 4] відмічають про необхідність включення мережевих активів до складу нематеріальних активів, які мають відображатись в обліковій системі підприємства. Проте, існуючі нормативні обмеження, визначені національними та міжнародними обліковими стандартами, є однією із основних перепон для формування релевантного інформаційного забезпечення управління ними. Тому розробка методики бухгалтерського відображення мережевих активів має подолати такі обмеження шляхом формування інноваційних інструментів обробки і представлення інформації про мережеві активи різним групам заінтересованих користувачів.

Для різних видів мережевих активів порядок їх бухгалтерського відображення є однаковим, однак відмінним є порядок їх оцінки в бухгалтерському обліку, що визначається особливостями їх використання в господарській діяльності учасників мережевих структур. Мережі, як вид організаційної структури підприємства, виходячи з їх сутності слід розглядати як комерційні зазначення, а мережеві торговельні марки – як знаки для товарів та послуг, для відображення яких в бухгалтерському обліку слід використовувати рахунок 123 «Права на комерційні позначення», зокрема, субрахунок 123.1 «Мережеві активи». Витрати, пов'язані зі створенням мережевих активів запропоновано обліковувати на субрахунок 154.1 «Придання (створення) мережевих активів». Пропозиції щодо облікового відображення процесу створення мережевих активів наведено в таблиці 1.

Запропонований підхід до облікового відображення внутрішньостворених мережевих активів хоча і суперечить наведеним в п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» обмеженням [3], однак дозволяє відобразити наявні у учасників мережевої структури переваги, які з'являються у них при її створенні.

## Пропозиції щодо відображення мережевих активів на рахунках бухгалтерського обліку

Господарська операція	
Дебет/ Кредит	Назва рахунку
Відображено витрати на створення мережевого активу	
Д-т	154.1 «Придбання (створення) мережевих активів»
К-т	685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 641 «Розрахунки за податками» та ін.
Введено в експлуатацію мережевий актив	
Д-т	123.1 «Мережеві активи»
К-т	154.1 «Придбання (створення) мережевих активів»

При цьому важливим питанням є обґрунтування суб'єкта, в бухгалтерській звітності якого будуть відображатись внутрішньостворені мережеві активи, оскільки у випадку відсутності загальномережевої облікової системи це може здійснити кожен із учасників мережевої структури.

На нашу думку, кожен із мережевих активів слід одночасно відображати в бухгалтерській звітності всіх учасників мережевої структури, що обґрунтовується наступними причинами:

1. Економічна сутність мережевих активів як об'єкта бухгалтерського обліку. Виходячи із інтелектуальної, невідчутної природи мережевих активів, для учасників мережевої структури існує одночасний доступ до всіх можливих вигід, які надає їх використання в господарській діяльності. Невідчутність мережевих активів, на відміну від активів матеріальної природи, надає можливість для їх безперешкодної передачі та одночасного використання всіма учасниками мережевої структури. Наприклад, різні види товарів, що випускаються під єдиною торговельною маркою всіма учасниками мережевої структури, використовують всі наявні переваги (ідентифікація серед інших товарів, впізнання на ринку, лояльність покупців тощо), які вони сформували та одержали в результаті її виведення на ринок, позиціонування та подальшої популяризації.

2. Неадитивна модель формування вартості мережевих активів. На відміну від використовуваного в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» адитивного (шляхом додавання) підходу до оцінки вартості внутрішньостворених нематеріальних активів, для забезпечення об'єктивного відображення в бухгалтерській звітності мережевих активів слід використовувати інший підхід, який враховуватиме можливість виникнення мережевих синергичних ефектів. На сьогодні серед вчених відсутній єдина позиція щодо розрахунку вартості мережевих активів, однак всі вони сходяться на думці, що це не може бути історичний метод, який на сьогодні використовується в бухгалтерському обліку. Так, К. Келлі відмічає, що сумарна вартість мережі збільшується як квадрат числа членів. Іншими словами, як число вузлів в мережі збільшується арифметично, так і цінність мережі зростає експонентно [5, с. 23]. Подібного підходу також дотримуються Л. Паугам та ін., відмічаючи, що в мережеві економіці визначальну роль відіграють нематеріальні активи, для якої характерним є дотримання принципу, згідно якого вартість мережі зростає зі зростанням її розміру [7, с. 68]. Проф. І.А. Стрелець [4, с. 12-13] при дослідженні проблематики використання мережевих благ, які притаманні підприємствам мережевої економіки, однією із їх особливостей називає нетрадиційну структуру витрат, що здійснюються в процесі їх виробництва, та неможливість застосування для обґрунтування особливостей їх використання в діяльності підприємств закону спадної доходності. Все це призводить до виникнення зовнішніх мережевих ефектів, внаслідок яких процес формування вартості відбувається нелінійно (неадитивно). Таким чином, з позиції об'єктивного відображення господарської діяльності мережевої структури вартість мережевих активів не може розраховуватись на основі використання концепції історичної вартості, а мають застосовуватись інші методи, зокрема, методи непрямой оцінки.

3. Міжмережевий механізм формування вартості мережевих активів. Процес первинного формування вартості мережевих активів та її подальше зростання може здійснюватися не лише одним підприємством, а одночасно всіма учасниками мережевої структури, що має знайти облікове відображення як в їх власних облікових системах, так і впливати на вартість мережевих активів інших учасників мережевої структури. Існування такої особливості також підкреслює К. Моеллер, на думку якого в контексті бізнес-мереж серед вчених на сьогодні існує базове припущення, що ці мережі можуть бути чимось більшим, ніж «гра з нульовою сумою», в якій переваги одного з учасників мережі враховується як витрати для інших. Насправді, основна гіпотеза бізнес-мереж передбачає можливість поєднання індивідуального прибутку з «надбавкою» в сенсі реалізації синергії [6, с. 27–28]. Подібний міжмережевий підхід для розрахунку доданої вартості нематеріальних активів мережевої структури також застосовують Є. Ткаченко, Є. Рогова та С. Бодрунов [8, с. 407–408]. Таким чином, в облікових системах всіх учасників мережевої структури мають знайти відображення як процес понесення витрат будь-яким з учасників

мережевої структури, що впливає на підвищення вартості мережевого активу, так і процес одержання вигід від їх використання.

Незалежно від існуючих прав власності на мережевий актив, які можуть належати лише одному з учасників мережевої структури, виходячи з положень мережевої угоди щодо спільного використання активів та використовуючи принцип превалювання сутності над формою вважаємо, що мережеві активи мають відображатись в бухгалтерській звітності кожного з учасників мережевої структури. Тому пропонуємо обліковувати внутрішньостворені мережеві активи за справедливою вартістю, розрахованою за непрямим підходом, включаючи до неї всі витрати, понесені учасниками мережі, а не лише ті витрати, що були понесені безпосереднім суб'єктом, який має на нього права власності і відображає їх в бухгалтерському обліку згідно існуючого підходу.

Запропонований підхід до облікової оцінки мережевих активів передбачає здійснення наступних етапів (рис. 1).

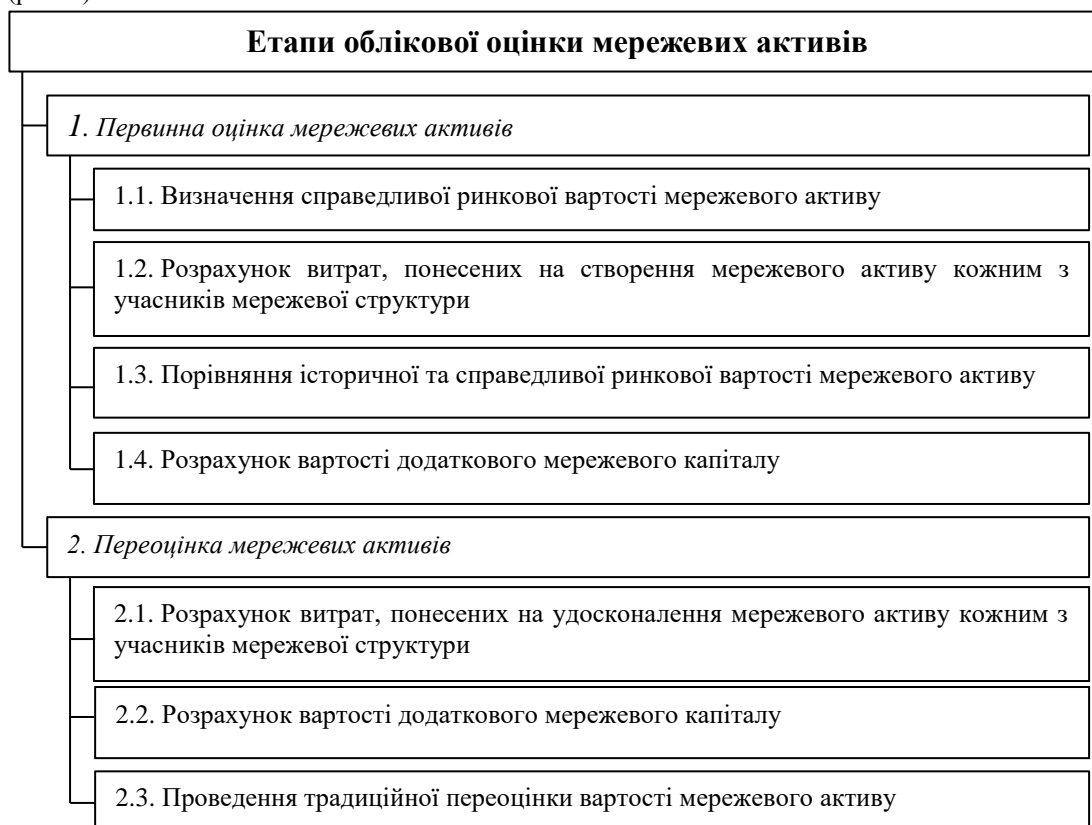


Рис. 1. Етапи облікової оцінки мережевих активів

В основі запропонованого підходу до облікової оцінки мережевих активів покладено концептуальне припущення, що вартість понесених на їх створення витрат в момент їх первинного визнання вже об'єктивно не відображає їх ринкову вартість. Це пов'язано з тим, що мережеві структури створюються з метою досягнення спільної цілі, інтегруючи учасників економічної діяльності, що сприяє скороченню зусиль та витрат кожного з її учасників в процесі одержання економічних вигід. Відповідно, для оцінки справедливої вартості мережевих активів слід використовувати доходний або порівняльний підходи, що є загальноприйнятими підходами, які застосовуються професійними оцінювачами при оцінці об'єктів права інтелектуальної власності.

Однак, при здійсненні первинної оцінки мережевого активу досить складно застосувати доходний підхід, оскільки на даному етапі ще відсутня інформація, необхідна для таких розрахунків (вартість майбутніх фінансових потоків, що генеруватиметься мережевим активом; чиста приведена вартість грошових коштів, що дозволить одержати мережевий актив; рівень доходності мережевих нематеріальних активів тощо). Тому первинну оцінку мережевих активів пропонується здійснювати на основі використання порівняльного підходу, що передбачає застосування таких методів оцінки мережевих активів, що ґрунтуються на порівнянні конкретного виду мережевого активу з аналогічними об'єктами, щодо яких існує інформація про ціни угод з ними. Застосування порівняльного підходу передбачає необхідність пошуку мережевих структур схожого профілю та відповідного розміру, які діють на аналогічному ринку.

Наступним етапом облікової оцінки вартості мережевого активу є розрахунок витрат, понесених на створення мережевого активу, що були понесені кожним учасників мережевої структури. Для їх виокремлення зі складу інших витрат, що здійснюються підприємством, слід використовувати запропонований субрахунок 154.1 «Придання (створення) мережевих активів». Сума по дебетовому обороту даного субрахунку в розрізі конкретного виду мережевого активу надаватиме інформацію про такі витрати.

Важливим з економічної точки зору є етап оцінки, що передбачає порівняння історичної та справедливої ринкової вартості мережевого активу. Враховуючи припущення, що вартість мережевого активу формується спільно всіма учасниками мережевої структури, то актуальним є аналіз змісту таких витрат та можливість їх віднесення до складу собівартості внутрішньоствореного мережевого активу. Так, якщо сума витрат, понесених всіма учасниками мережевої структури є більшою, ніж ринкова вартість мережевого активу, то це означає, що до складу вартості мережевого активу включені витрати, які не мають бути капіталізовані внаслідок їх непродуктивності. В результаті можливі два подальших варіанти дій:

– проведення аналізу змісту витрат на створення мережевих активів, виявлення непродуктивних витрат, результатом чого має бути списання непродуктивних витрат зі складу витрат, понесених на створення мережевих активів, тобто їх віднесення до складу витрат періоду. Це дозволить зменшити історичну вартість внутрішньоствореного мережевого активу та дозволить відображати його в системі обліку за справедливою вартістю на основі використання порівняльного підходу до його оцінки.

– за неможливості виявлення непродуктивних витрат історичну вартість мережевих активів слід визнавати як їх справедливу ринкову вартість.

Для полегшення загальної процедури облікової оцінки вартості мережевого активу розроблено наступну аналітичну таблицю (табл. 2).

Таблиця 2

Аналітична таблиця для оцінки вартості мережевих активів та додаткового мережевого капіталу в бухгалтерському обліку

Учасники мережевої структури	Витрати на створення мережевого активу	Вартість додаткового мережевого капіталу	Справедлива вартість мережевого активу
Підприємство 1	$\Sigma BC_1$	ДМК <sub>1</sub>	СВМА
Підприємство 2	$\Sigma BC_2$	ДМК <sub>2</sub>	
Підприємство 3	$\Sigma BC_3$	ДМК <sub>3</sub>	
Підприємство 4	$\Sigma BC_4$	ДМК <sub>4</sub>	
...	...	...	
Підприємство n	$\Sigma BC_n$	ДМК <sub>n</sub>	
Разом	$\Sigma BC$	x	

При оприбуткуванні внутрішньоствореного мережевого активу на кожному підприємстві, що є учасником мережевої структури, виникає різниця між понесеними витратами та його визначеною справедливою вартістю, що може бути розраховано наступним чином:

$$ДМК_n = СВМА - \sum BC_n \quad (1)$$

ДМК<sub>n</sub> – вартість додаткового мережевого капіталу n-ного учасника мережевої структури;

СВМА – справедлива вартість мережевого активу;

$\Sigma BC_n$  – сума витрат на створення мережевого активу, понесена n-ним учасником мережевої структури;

Запропоновано визначати дану різницю як додатковий мережевий капітал, що відображає можливості учасників мережевої структури одержувати вигоди від внутрішньоствореного мережевого активу. Його величина буде відрізнятися для кожного із учасників мережевої структури і залежить від витрат, які понесло підприємство на його створення. В бухгалтерському обліку запропоновано відображати додатковий мережевий капітал на відповідному субрахунку 426 наступним чином (табл. 3).

Таблиця 3

Порядок відображення додаткового мережевого капіталу в бухгалтерському обліку

Господарська операція	
Дебет/ Кредит	Назва рахунку
Відображено вартість додаткового мережевого активу	
Д-т	154.1 «Придбання (створення) мережевих активів»
К-т	426 «Додатковий мережевий капітал»

Таким чином, обліковуючи мережевий актив за справедливою ринковою вартістю шляхом врахування ролі понесених кожним з учасників мережевої структури витрат на його створення, з'являється можливість визначення вартості додаткового мережевого капіталу для кожного з учасників мережевої структури. Додатковий мережевий капітал – це облікова категорія, що відображає вартість мережевих активів, які підприємство одержало в користування в результаті укладання мережевого контракту без понесення витрат на їх створення / удосконалення.

Стосовно нарахування амортизації мережевих активів, то пропонуємо нараховувати її кожному учаснику мережевої структури лише в тій частині їх первісної вартості, яка була сформована шляхом понесення безпосередніх витрат конкретним учасником, що може бути розраховано наступним чином:

$$ABMA_n = PBMA_n - DMK_n \quad (2)$$

$ABMA_n$  – амортизаційна вартість мережевого активу n-ного учасника мережевої структури;

$PBMA_n$  – первісна вартість мережевого активу n-ного учасника мережевої структури;

$DMK_n$  – вартість додаткового мережевого капіталу n-ного учасника мережевої структури.

Такий підхід забезпечить уникнення можливості учасникам мережевої структури маніпулювати фінансовими результатами за рахунок збільшення витрат на амортизацію мережевих активів. Оскільки при визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання (п. 26) [3], то для розрахунку амортизації мережевих активів важливе значення мають умови мережевої угоди, в яких може бути визначений строк її функціонування, або загальна стратегія підприємства щодо строків подальшої участі в мережевій структурі.

Другим етапом облікової оцінки мережевих активів є їх переоцінка, під якою в широкому розумінні слід розуміти не лише зміну їх справедливої вартості на активному ринку, а й зміну їх вартості в результаті здійснення поліпшень учасниками мережевої структури.

З моменту первісного визнання і введення в господарський оборот мережевого активу до дати балансу на субрахунку 154.1 «Придбання (створення) мережевих активів» відбувається узагальнення витрат у кожного із учасників мережевої структури, пов'язаних з його удосконаленням (поліпшенням, “розкруткою” тощо), які можна капіталізувати, збільшивши вартість мережевого активу. Оскільки при поліпшенні мережевого активу одним з учасників мережевої структури збільшується можливість одержання майбутніх економічних вигід для всіх учасників мережевої структури, кожен із учасників має відобразити в своїй системі зростання додаткового мережевого капіталу на суму поліпшень, здійснених іншими учасниками, що може бути розраховане наступним чином:

$$DMKP_n = \sum ЗПМА - \sum ПМА_n \quad (3)$$

$DMKP_n$  – вартість додаткового мережевого капіталу n-ного учасника мережевої структури після переоцінки;

$\sum ЗПМА$  – загальна сума поліпшень мережевого активу, здійснена всіма учасниками мережевої структури;

$\sum ПМА_n$  – сума поліпшень мережевого активу, здійснена n-ним учасником мережевої структури.

Визначена сума є розміром додаткового мережевого капіталу, який виникає протягом звітного періоду і має відображатись в бухгалтерському обліку під час проведення переоцінки у всіх учасників мережевої структури.

Оскільки згідно п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок [3], то також можна проводити переоцінку мережевих активів. На відміну від первісної оцінки, переоцінку мережевих активів можна проводити на основі застосування не лише порівняльного, а також і доходного підходу, у зв'язку з тим, що до дати балансу з'являється інформація про вигоди, які дозволяє одержати мережевий актив в результаті його використання. Переоцінена первісна вартість мережевих активів та переоцінений знос мережевого активу розраховується шляхом застосування індексу переоцінки, який визначається як частка між його справедливою вартістю та залишковою вартістю.

Оскільки однією з особливостей мережевих структур є постійна зміна кількості її учасників (розширення або звуження) внаслідок використання гнучкої конфігурації, яка може бути змінена за умови виникнення різноманітних обставин, такі зміни впливають на облік мережевих активів учасників мережевої структури. У випадку виходу учасника мережевої структури з її складу в його обліковій системі слід відобразити ліквідацію мережевого активу згідно чинних правил вибуття нематеріальних активів підприємства, тому що в такому випадку надалі вже не забезпечується одержання економічних вигід його використання. При входженні до складу мережевої структури нового учасника в його обліковій системі мають бути відображені всі мережеві активи, які забезпечують йому одержання майбутніх економічних вигід за тією вартістю, за якою вони відображаються іншими учасниками мережевої структури, з одночасним визнанням додаткового мережевого капіталу.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Запровадження наведених пропозицій з бухгалтерського обліку мережевих активів та додаткового мережевого капіталу в практичну діяльність учасників мережевих структур в цілому сприятиме:

- створенню передумов для ефективного управління наявними мережевими активами учасниками мережевої структури;
- розширенню інформаційної бази для оцінки фінансового стану учасників мережевих структур шляхом надання інформації про внутрішньо створені мережеві активи та додатковий мережевий капітал;
- наближенню балансової вартості учасників мережевої структури до їх ринкової вартості, що сприятиме підвищенню якості інвестиційних рішень;
- обґрунтуванню ролі бухгалтерського обліку як актору, який дозволяє забезпечити взаємодію учасників мережевої структури шляхом формування єдиної амортизаційної політики щодо мережевих активів та передачі інформації про витрати на створення / удосконалення мережевих активів.

#### Список використаної літератури:

1. Барух Л. Нематеріальні активи. Управление, измерение, отчетность / Л.Барух. – М. : Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.
2. Оценка и совершенствование инвестиционно-инновационной деятельности предприятия : монография / И.А. Митрофанова, А.Б. Тлисов, Н.П. Иванов, М.А. Крылова, Л.М. Шавтикова. – Москва ; Берлин : Директ-медиа, 2016. – 98 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : із змінами, внесеними, згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 ( з1242-13 ) : від 27.06.2013 р.
4. Стрелец И.А. Сетевая экономика : учебник / И.А. Стрелец. – М. : Эксмо, 2006. – 208 с.
5. Kelly K. New rules for the New economy. Radical 10 strategies for a connected world / K.Kelly. – New York : Published by the Penguin Group, 1998. – 180 p.
6. Moeller K. Partner selection, partner behavior, and business network performance An empirical study on German business networks / K.Moeller // Journal of Accounting & Organizational Change. – 2010. – Vol. 6. – No. 1. – Pp. 27–51.
7. Paugam L. Brand Valuation / L.Paugam, P.André, H.Philippe, R.Harfouche. – Routledge, 2016. – 204 p.
8. Tkachenko E. The evolution of the models of knowledge management within networks: cases of the industrial and construction networks in St Petersburg / E.Tkachenko, E.Rogova, S.Bodrunov // Proceedings of the 11th International Conference on Intellectual Capital, Knowledge Management and Organisational Learning: ICICKM2014. – Academic Conferences Limited, 2014. – Pp. 400–409.
9. Van den Brekel R. Value Drivers & Intangibles. OECD Business Consultation / Ronald van den Brekel. – Ernst & Young, 2011. – 15 p.
10. Westlund H. An interaction-cost perspective on networks and territory / H.Westlund // Annals of Regional Science. – 1999. – Vol. 33. – Pp. 93–121.

#### References:

1. Baruh, L. (2003), *Nematerial'nye aktivy. Upravlenie, izmerenie, otchetnost'*, Moskva, Kvinto-Konsalting, 240 p.
2. Mitrofanova, I.A., Tlisov, A.B., Ivanov, N.P., Krylova, M.A. and Shavtikova, L.M. (2016), *Ocenka i sovershenstvovanie investicionno-innovacionnoj dejatel'nosti predpriyatija*, monografija, Direkt-media, Moskva, Berlin, 98 p.
3. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny (2013), «Nematerial'ni aktyvy», *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8, nakaz, iz zminamy, vid 27 chervnja, N 627 ( z1242-13 )*.
4. Strelec, I.A. (2006), *Setevaja jekonomika*, Jeksmo, Moskva, 208 p.
5. Kelly, K. (1998), *New rules for the New economy. Radical 10 strategies for a connected world*, Published by the Penguin Group, New York, 180 p.
6. Moeller, K. (2010), «Partner selection, partner behavior, and business network performance. An empirical study on German business networks», *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 6, No. 1, pp. 27–51.
7. Paugam, L., André, P., Philippe, H. and Harfouche, R. (2016), *Brand Valuation*, Routledge, 204 p.
8. Tkachenko, E., Rogova, E. and Bodrunov, S. (2014), «The evolution of the models of knowledge management within networks: cases of the industrial and construction networks in St Petersburg», *Proceedings of the 11th International Conference on Intellectual Capital, Knowledge Management and Organisational Learning: ICICKM2014*, Academic Conferences Limited, pp. 400–409.
9. Brekel, R. van den (2011), *Value Drivers & Intangibles. OECD Business Consultation*, Ernst & Young, 15 p.
10. Westlund, H. (1999), «An interaction-cost perspective on networks and territory», *Annals of Regional Science*, Vol. 33, pp. 93–121.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- інституційна теорія бухгалтерського обліку;
- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін;
- інституційні аспекти облікової політики та професійного судження бухгалтера;
- облікове забезпечення функціонування мережевих структур.

Стаття надійшла до редакції 01.06.2017.