

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ПЕТРЕНКО НАТАЛІЯ ІВАНІВНА**

УДК 657.411 : 657.6 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ РУХУ ПАСИВІВ  
ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук**

**Житомир – 2013**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

**Науковий консультант** – доктор економічних наук, професор,  
Заслужений діяч науки і техніки України  
**Бутинець Франц Францович**,  
Житомирський державний  
технологічний університет,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор,  
Заслужений економіст України  
**Пархоменко Валерій Миколайович**,  
Національна академія статистики,  
обліку та аудиту (м. Київ),  
професор кафедри теорії бухгалтерського обліку

доктор економічних наук, професор  
**Сопко Валерія Василівна**,  
ВНЗ “Університет економіки та права “КРОК” (м. Київ),  
завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту

доктор економічних наук, професор  
**Цаль-Цалко Юзеф Сигізмундович**,  
Житомирський національний  
агроекологічний університет,  
проректор з навчальної роботи,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться “20” березня 2013 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 в Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “18” лютого 2013 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, к.е.н., доц.

К.В. Романчук

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми дослідження.** Сучасні підприємства в результаті швидкого переходу до ринкової економіки за відсутності прозорої законодавчої бази й оперативного запровадження західних моделей облікового забезпечення управління пасивами отримали комплекс проблем, що належать до різних стадій формування економічного потенціалу суб'єктів господарювання. Більшість підприємств практично не застосовують елементи корпоративної культури і, в результаті, втрачають конкурентні переваги. Облікове забезпечення та управління пасивами здійснюються вибірково, без використання комплексного підходу, внаслідок чого, досягаючи суттєвих успіхів в одному бізнесовому аспекті, наприклад, складанні бюджетів, підприємство відстає в іншому – наприклад, в організації внутрішнього контролю, що гальмує його розвиток в цілому, а часто і зовсім зводить нанівець всі позитивні моменти.

Володіння своєчасною та достовірною інформацією про джерела утворення майна підприємства, власників та їх частки в майні підприємства, соціальний захист працюючих та їх сімей, – передумова успішного розвитку кожного підприємства. Тому операції з руху пасивів набувають все більшого значення, однак, їх обліково-нормативне забезпечення є досить слабким, неузгодженим та колізійним, а методологія відображення операцій з руху пасивів потребує подальшого вдосконалення.

У процесі господарювання виникає необхідність постійної передачі прав власності на активи від одних суб'єктів економічних відносин до інших, тобто відбувається рух власності, під час якого узгоджуються інтереси цих суб'єктів. У 2011 році в рейтингу “Легкість ведення бізнесу” серед 183 країн світу Україна посіла 149 місце і 108 місце щодо захисту прав акціонерів<sup>1</sup>, що свідчить про повільне формування ринкової вітчизняної культури корпоративних відносин між власниками, акціонерами, менеджерами, працівниками підприємств і членами суспільства.

Наукові дослідження пасивів ведуться в основному з позиції менеджменту та макроекономіки, хоча найбільше виникає судових справ і втрат майна власниками через недоліки його облікового відображення та контролю. В умовах, коли підприємства і їх статутні фонди належали лише державі, значної ролі облік руху пасивів не відігравав. В ринкових умовах пасиви – це конкретні власники, належне їм майно, його розподіл і перерозподіл, виплати з прибутку, передача майна у спадщину тощо. Все це вимагає побудови системи аналітичного та достовірного облікового відображення операцій з руху пасивів.

Проблеми обліку і контролю операцій з руху пасивів в Україні розглядали такі вітчизняні вчені: О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І.П. Житна, В.М. Жук, Л.В. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, В.М. Корінько, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, А.М. Кузьмінський, І.В. Малишев, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, П.П. Німчинов, І.В. Орлов, В.П. Пантелєєв, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, О.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко, Ю.С. Цаль-Цалко, В.Г. Швець, І.Й. Яремко та ін. й зарубіжні вчені: І.П. Бабенко, А.М. Галаган, Я.М. Гальперін, М. Добія, Н.А. Кипарисов, В.В. Ковальов, С.Л. Коротаєв, Р. Коуз, І.А. Кошкін, Ю.М. Лачінов, М.І. Кутер, М.Ю. Медведєв, Д.О. Панков, Є.Є. Сіверс, Я.В. Соколов, В.І. Стражев, Н.В. Ткачук, К.Ю. Циганков, С.О. Щенков.

<sup>1</sup> Наборы ретроспективных данных и данные о трендах: рейтинг легкости ведения бизнеса – Оценка бизнес регулирования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://russian.doingbusiness.org/custom-query#hReprtpreview>

Віддаючи належне внеску цих вчених у розвиток обліку і контролю руху пасивів, відмітимо, що облік пасивів як самостійний об'єкт дослідження бухгалтерської науки, розглядається лише в рамках відображення активів; власники підприємств зміщують облікові акценти на збереження об'єктів майна, збільшення вартості підприємства, забуваючи про інтереси тих, хто створює прибуток; ряд найважливіших проблем сьогодення залишаються поза науковою сферою їх дослідження, зокрема, відсутні: теоретико-методологічний інструментарій обліку руху пасивів адекватний вимогам постіндустріальної економіки, що перешкоджає подальшому розвитку обліку як наукової і практичної діяльності; парадигма та сучасна багаторівнева концепція обліку руху пасивів, системний підхід при їх формуванні.

Вирішення наведених проблем може бути знайдене в результаті розробки механізмів управління через систему обліку руху пасивів, здатних впливати на формування корпоративної культури й ключові процеси, що є чинниками розвитку підприємства шляхом поліпшення управління, планування, обліку і контролю.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету: “Моделювання системи інформаційного забезпечення управління в умовах невизначеності економіки” (номер державної реєстрації 0112U001794) – автором досліджено та розроблено теорію, методологію та обліково-методологічне забезпечення обліку руху пасивів; “Формування фінансової інформації в умовах гармонізації бухгалтерського обліку: теорія і методика” (номер державної реєстрації 0112U006048) – автором розроблено обліково-методологічне забезпечення та порядок складання фінансової звітності про рух пасивів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є вирішення важливої наукової проблеми з розробки й обґрунтування обліку і контролю руху пасивів, яка відповідала б статутним вимогам та умовам колективних договорів підприємств; методів аналізу і контролю ефективного використання капіталу, зобов'язань та стану соціального захисту власників та працюючих на основі розробки теоретичних основ побудови руху пасивів в умовах постіндустріального суспільства; формування багаторівневої концепції та облікової парадигми з метою об'єктивності при формуванні та розподілі прибутку.

Для досягнення мети в роботі поставлені наступні завдання:

- виявити місце капіталу в балансовій рівності задля визначення бухгалтерського аспекту сутності капіталу та систематизації видів капіталу для цілей бухгалтерського обліку;

- розкрити історичний процес розвитку та сутність пасивів як бухгалтерської категорії з метою впорядкування понятійно-категоріального апарату та для удосконалення структури пасиву бухгалтерського балансу із врахуванням інтересів суб'єктів економіки;

- довести, що наука бухгалтерського обліку вивчає рух пасивів у процесі господарювання з позиції соціального захисту власників та працюючих задля розробки концепції обліку і контролю руху пасивів;

- обґрунтувати поняття руху пасивів в бухгалтерському обліку як способу, форми реального існування капіталу і зобов'язань;

– удосконалити класифікацію пасивних рахунків для виділення об'єктів бухгалтерського обліку руху пасивів, усунення теоретико-методологічних проблем обліку і контролю руху пасивів та розробки економіко-облікових моделей руху пасивів;

– визначити особливості організації бухгалтерського обліку руху пасивів на підприємствах різних організаційно-правових форм та стадіях життєвого циклу підприємства.

– здійснити порівняльний аналіз положень вітчизняних нормативно-правових актів і міжнародних стандартів у частині ведення обліку пасивів, запропонувати підходи щодо формування облікової політики руху пасивів задля формування багаторівневої політики обліку руху пасивів;

– уточнити методичний підхід до обліку нерозподіленого прибутку з метою забезпечення достовірною інформацією користувачів про розподіл прибутку;

– дослідити сутність документування як складову методу бухгалтерського обліку; обґрунтувати існуючі проблеми складання й надання звітності, охарактеризувати місце і роль інформації в частині операцій з пасивами;

– дослідити прикладні питання зустрічної перевірки пасивів у зв'язку з відсутністю науково-обґрунтованої методики;

– провести критичний аналіз підходів до внутрішнього контролю операцій з пасивами задля удосконалення його методологічних засад;

– удосконалити підходи до процесу здійснення аналізу стану руху пасивів для оперативного отримання релевантних показників руху пасивів за даними бухгалтерського обліку.

**Об'єктом дослідження** виступає облікове відображення руху пасивів як явища економічних відносин між суб'єктами господарювання, власниками та працюючими.

**Предметом дослідження** є бізнес-процеси з соціально-економічних відносин між власниками, працюючими та іншими особами, що знаходять відображення в обліку руху пасивів.

**Гіпотеза дослідження** полягає в передбаченні того, що всі, без виключення, підприємства мають пасиви, які знаходять відображення в аналітичному розрізі в підсистемі обліку з метою їх збереження та ефективного використання, захисту інтересів власників, працюючих та їх сімей; об'єктивного розподілу прибутку; гарантії повернення майна власника або передачі його спадкоємцям.

**Методи дослідження.** Основу методології дослідження складають діалектичний метод пізнання, що розкриває суперечність як основу руху і розвитку об'єктивної реальності відображення пасивів підприємства; структурно-функціонального аналізу, методи наукового абстрагування, індукції і дедукції, а також закон про загальний, універсальний зв'язок явищ і витікаючий з нього принцип соціальної причинності, про співвідношення суті і явища, форми і змісту, частини і цілого, випадковості і необхідності, про перехід кількісних змін в якісні, про можливість і дійсність, що застосовувалися при розробці теоретичних положень в рамках системного підходу до вивчення проблем теорії і практики обліку руху пасивів. Вони складають загальнометодологічну базу досліджень, які побудовані на

теорії принципу історизму, аспектного, комплексного і системного підходів до вивчення проблем обліку пасивів з урахуванням конкретних умов виникнення пасивів, їх минулого та теперішнього стану, прогнозу майбутніх уявлень про них.

*Інформаційною базою дослідження є матеріали міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференцій, присвячених проблемам розвитку бухгалтерського обліку і контролю пасивів, зокрема, монографії і статті в періодичному друці та науково-практичних виданнях, інформаційні, аналітичні й методичні матеріали; вітчизняні та іноземні статистичні збірники, звіти Держкомстату, економічні огляди, нормативно-методичні документи, правові акти, матеріали судових органів.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у вирішенні наукової проблеми, пов'язаної з розвитком теоретичних, удосконаленням методологічних та організаційних засад обліку і контролю руху пасивів; в обґрунтуванні і розробці концепції документального підтвердження фактів з обліку руху пасивів, що сприятиме об'єктивному розподілу сформованого прибутку, соціального захисту інтересів власника (спадщини, належної йому частки майна), працюючих та їх сімей та розробці концепції і принципів обліку, аналітики його ведення. Найбільш вагомими результатами, що характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

*вперше одержано:*

– визначення пасивів як процесу сукупності узгоджених взаємних дій суб'єктів господарювання, що передбачає кінцеву мету економічного інтересу; як явище – результат латентного стану, властивих бізнес-процесам економічних відносин, обумовлених статутними вимогами та колективним договором у вигляді стійких соціально-економічних взаємозв'язків; як економічної категорії історичного характеру та обліково-соціального явища, яке бухгалтерська наука вивчає зі свого боку – поповнення, формування та використання разом з діями людини в цьому процесі;

– виділено нові об'єкти бухгалтерського обліку руху пасивів у розрізі власного капіталу, стійких пасивів та прибутку, а також наступних суб'єктів економіки: власників (учасників), працівників, фінансових установ, постачальників (підрядників), бюджетних установ, позабюджетних установ, з урахуванням яких удосконалено структуру пасиву бухгалтерського балансу, що відображає правосуб'єктність, засвідчуватиме право власності та зобов'язання, в найбільшій мірі відповідатиме теорії суспільного договору та агентських відносин;

– запропоновано багаторівневу концепцію обліку і контролю руху пасивів [БКОКРП] як підсистеми бухгалтерського обліку та основних принципів їх організації і складання звітності, що ґрунтуються на теорії, методології та організації облікового відображення ФГЖ з руху пасивів як основного способу збереження майна підприємства, інформаційної бази для визначення майбутніх спадкоємців власника, об'єктивного розподілу створеного прибутку, соціального захисту власників та працюючих і вирізняється від існуючих підходів системністю та комплексним характером, орієнтацією на концепцію життєвих циклів пасивів та багаторівневу політику обліку і контролю руху пасивів [БПОКРП];

*удосконалено:*

– сутність капіталу в бухгалтерському обліку (як сукупність активів, що належать різним суб'єктам і внаслідок соціально-економічних відносин задіяні у

господарській діяльності з метою досягнення мети їх власника), що дозволило окреслити предмет бухгалтерського обліку та об'єкти обліку руху пасивів;

– підходи до класифікації пасивних рахунків бухгалтерського обліку за блок-фасетами: залежно від терміну, на який отримано капітал, залежно від природи джерела капіталу, за суб'єктом економіки, за належністю капіталу, відповідно до вимог законодавства, за витратами на отримання капіталу, що розкриває зв'язки між пасивними рахунками та є основою для удосконалення організації та методології бухгалтерського обліку;

– організаційні положення бухгалтерського обліку руху пасивів в частині облікової політики підприємства з урахуванням видів і організаційно-правової форми підприємств й поведінки пасивів на різних етапах життєвого циклу підприємства з метою визначення сутності життєвого циклу пасивів;

– структурно-категоріальний апарат багаторівневої політики обліку руху пасивів як комплексний процес формування облікових політик макро і локального рівнів, що визначають інтереси держави, суб'єктів господарювання, що сприяють гармонізації обліку руху пасивів;

– понятійно-категоріальний апарат в частині уточнення сутності видів власного капіталу (статутний фонд, статутний, пайовий, установчий, номінальний, оплачений і неоплачений капітали), що дозволило удосконалити методику бухгалтерського обліку власного капіталу з метою формування достовірних показників фінансової звітності; поняття стійких пасивів як постійної кредиторської заборгованості, що утворює тимчасово вільні кошти та підлягає використанню, запропоновано класифікацію стійких пасивів, що сприяє задоволенню поточних потреб підприємства, збільшенню його прибутку;

– методичний підхід до обліку операцій з нерозподіленим прибутком (пропонується введення нового рахунку для обліку прибутку звітного періоду 78 “Прибуток звітного періоду” з наступними субрахунками: 781 “Загальний прибуток звітного періоду”; 782 “Прибуток для розподілу”), що сприятиме чіткому розмежуванню прибутку звітного періоду та його розподілу;

– систему моделей обліку руху пасивів, яка призначена для контролю та аналізу бізнес-процесів, враховує соціальну відповідальність власників та працюючих, архітектоніку побудови обліку пасивів і дає можливість застосування національних і міжнародних стандартів, викликає необхідність державного регулювання обліку руху пасивів як явища соціального характеру;

– методологічні підходи до контролю операцій з руху власного капіталу та зобов'язань, які полягають в застосуванні визначених прийомів, процедур та способів контролю на кожному етапі запропонованої послідовності контролю й розробці моделі методики контролю операцій із зобов'язаннями, що дозволить оперативно і якісно контролювати виникнення і рух пасивів;

– теоретико-методологічні засади проведення аналізу стану пасивів (визначено види та напрямки аналізу руху пасивів, об'єкти, етапи процесу та методику аналізу руху пасивів) задля забезпечення необхідною інформацією її користувачів;

*дістало подальший розвиток:*

– порівняння балансів підприємств двох типів економіки: командно-планової та ринкової, визначено, що при побудові пасиву бухгалтерського балансу враховуються інтереси груп користувачів інформації, які домінують у суспільстві, на підставі чого сформовано напрямки удосконалення пасиву балансу;

– обґрунтування поняття “руху пасивів” як єдності протилежностей (мінливості та стійкості), джерело руху пасивів знаходиться в активах, і рух виступає як саморух, невід’ємна властивість пасивів, що дозволило побудувати концепцію обліку руху пасивів;

– теоретичні та організаційно-методичні положення зустрічної перевірки стану руху пасивів в частині сутності, об’єктів, завдань та процесу проведення, що сприятиме удосконаленню методології бухгалтерського обліку;

– обґрунтування необхідності зберігання засновницьких документів про внесені майно та зміни в його оцінці в розрізі засновників для забезпечення спадщини; щорічно видавати засновникам спеціальні документи із зазначенням наявного на кінець року майна, належну та виплачену частку прибутку та інші соціальні виплати за колективним договором (крім передбачених державою);

– обґрунтування методологічних засад внутрішнього контролю руху пасивів через уточнення його мети, завдань, об’єктів та джерел інформації, етапів проведення, що сприяє розробці комплексної методики внутрішнього контролю пасивів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості використання основних висновків і рекомендацій автора при розробці спеціальних методик з управління, обліку, контролю й аналізу руху пасивів для формування механізму обліково-правового захисту майна власника, а також розробці рекомендацій з контролю та аналізу ефективності здійснення операцій з пасивами, удосконаленні аналітичного обліку з метою забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, здійснення реєстрації внесеного власниками майна, що дає можливість його успадкування та одержання в майбутньому належної частки прибутку. Теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення дисертаційної роботи доведені до рівня конкретних розробок, придатних до використання суб’єктами господарювання та навчальними закладами. Теоретична і практична значущість результатів роботи полягає у впровадженні методологічних, теоретичних і практичних положень у сфері обліку, контролю та аналізу руху пасивів, а саме рекомендацій з:

– формування та оприлюднення інформації щодо стану пасивів підприємств, що сприяє здійсненню рейтингових досліджень економічних суб’єктів за видами економічної діяльності, формами власності, обсягами діяльності (Головне фінансове управління Житомирської обласної державної адміністрації, довідка № 2.2-15/151 від 08.08.2012 р.);

– гармонізації показників звітності на мікро- та макроекономічних рівнях щодо складання соціальної і статистичної звітності в частині соціального розвитку підприємства, звітності із соціальної відповідальності власників та працюючих підприємства (Головне управління статистики у Житомирській області, довідка № 01-04/37 від 19.07.2012 р.);

– розвитку організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та контролю руху пасивів у частині фактів господарського життя з невизначеними



наслідками (Державна фінансова інспекція в Чернівецькій області, довідка № 24-00-14-14/4577 від 20.06.2012 р.);

– удосконалення методики бухгалтерського обліку, контролю та аналізу руху пасивів, а також напрямів розробки положень про облікову політику власного капіталу та зобов'язань, що дозволяє приймати найбільш оптимальні рішення, підвищити ефективність управління підприємством (ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”, довідка № 015/2284 від 24.09.2012 р.; ТОВ “БІЗНЕС-ПАРТНЕР-ГРУП” № 02-41 від 31.07.2012 р.);

– розробки моделей обліку руху пасивів, що призначені для аналізу бізнес-процесів та враховують необхідність соціальної відповідальності бізнесу та механізм виникнення і реалізації економічного інтересу в системі відносин “засновник-працівник” (корпорація “Група компаній “Планета” довідка № 96 від 12.04.2012 р.);

– удосконалення методики аналізу стану руху пасивів, методики контролю операцій з власним капіталом та зобов'язаннями суб'єктів господарювання, що дозволяє оперативно і якісно аналізувати та контролювати рух і стан пасивів (ПАФ “Інтелект”, довідка № 4 від 15.02.2012 р.);

– навчально-методичного забезпечення дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік I”, “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, “Економічний аналіз”, “Звітність підприємств”, “Контроль і ревізія”, “Аудит” (навчальний процес Буковинського державного фінансово-економічного університету, довідка № 01-11/504 від 18.06.2012 р.; Тернопільського національного економічного університету довідка № 126-06/3478 від 23.11.2012 р.; Житомирського державного технологічного університету довідка № 44-45/1328 від 07.09.2012 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Усі наукові результати, що містяться в дисертаційній роботі, отримані особисто автором. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використані лише ті ідеї та положення, які є результатом власних досліджень здобувача. Конкретний внесок автора у працях, опублікованих у співавторстві, наведено в переліку публікацій за темою дисертації.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 22 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [27-48].

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 54 працях, у тому числі: 3 монографіях (1 – одноосібні та 2 – у співавторстві); 23 статтях у фахових наукових виданнях; 22 тезах і текстах виступів на конференціях; 6 – в інших виданнях (з них 2 – підручники з грифом МОН України). Загальний обсяг публікацій, які належать особисто здобувачу, становить 85,50 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 399 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 52 таблиці та 65 рисунків (з яких 10 таблиць і 2 рисунки розміщені на окремих сторінках), 21 додаток, що розміщені на 185 сторінках. Список використаних джерел нараховує 588 найменувань і розміщений на 60 сторінках.

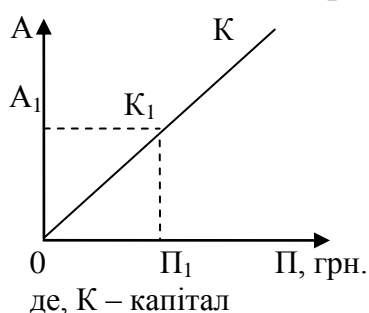
## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито його значимість для розвитку науки і практичної діяльності, відображено зв'язок теми з науковими планами й програмами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, охарактеризовано гіпотезу та методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення, характер апробації результатів та особистий внесок здобувача.

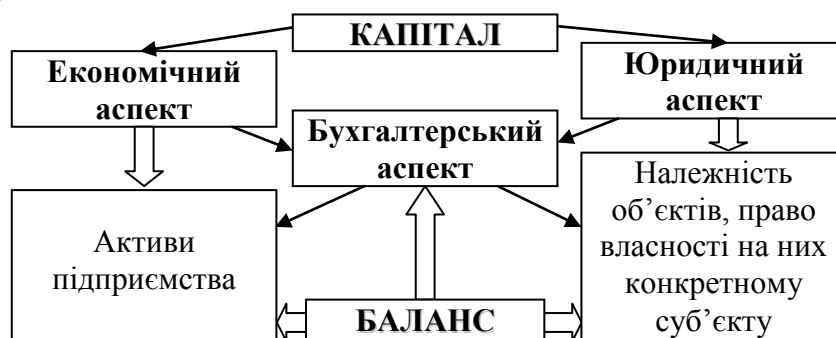
В першому розділі “Пасив бухгалтерського балансу: гносеологія дослідження” розкривається сутність капіталу як балансової рівності в системі бухгалтерського обліку; сформульовано бухгалтерський аспект сутності капіталу; проведено порівняльний аналіз балансів підприємств різних економічних систем для визначення їх найбільш оптимальної моделі; розглядаються проблеми сутності бухгалтерського балансу і сформовано вектори його інтерпретації; здійснено удосконалення структури пасиву, яка враховує інтереси суб'єктів економіки.

Обґрунтовано, що пасиви призначені для забезпечення інформацією власників працюючих держави для контролю стану та зміни розмірів самих пасивів, з метою впливу цих змін на діяльність підприємства в цілому; виявлено обсяги потреб в інформації, яка цікавить користувачів про рух пасивів, що дає змогу розробити теорію та методологію ведення обліку руху пасивів протягом усього життєвого циклу підприємства.

Капітал підприємства має одну вартість, що відображається двічі: з одного боку, як внесений об'єкт – актив, а з іншого боку, належність власнику – пасив. Тобто в рівній мірі при внесенні майна в діяльність підприємства буде зростати вартісна оцінка прав власності на це майно, що можна відобразити формулою  $A = П$ , або  $A = k \times П$ , де  $k$  – коефіцієнт, який завжди дорівнюватиме 1,  $A$  – актив,  $П$  – пасив (рис. 1). Сутність капіталу в економічному аспекті розглянуто як активи, що задіяні у господарському процесі, в юридичному – як належності цих об'єктів або права власності на них конкретному суб'єкту, що дозволяє сформувати бухгалтерський аспект, який поєднує в собі попередні два і відображає нерозривну взаємодію між ними (рис. 2).



**Рис. 1.** Місце капіталу в балансовій рівності



**Рис. 2.** Бухгалтерський аспект сутності капіталу

Доведено, що під капіталом в бухгалтерському обліку слід розуміти сукупність активів, які належать різним суб'єктам і внаслідок соціально-економічних відносин задіяні у господарській діяльності, з метою досягнення мети їх власника.

У дисертації розкрито сутність трьох варіантів інтерпретації рівняння пасиву бухгалтерського балансу та його складових: а) пасив балансу складається з власного капіталу та зобов'язань; б) з власного та залученого капіталу; в) відображає зобов'язання перед власниками (учасниками) та зобов'язання перед іншими фізичними і юридичними особами. Найбільш оптимальною є концепція, де пасив складається із власного капіталу, довгострокового та короткострокового залученого капіталу та зобов'язань перед іншими особами; вона більш повно описує складові пасиву з точки зору понять капіталу та зобов'язань.

Розмежовано поняття “статутний капітал” і “статутний фонд”. Основна відмінність між ними полягає у характері відносин власності. Капітал – поняття, що включає в себе права власності на майно підприємства, тобто право володіння, користування і розпорядження, а фонд – характеризується лише правом користування та правом розпорядження виділеним майном. Уточнено поняття власного капіталу, який має необмежений строк використання, суб'єктом внесення є засновник або учасник, але є ризик – відсутність гарантії повернення суб'єкту активів. Залученому капіталу характерне строкове використання, він вноситься іншими юридичними чи фізичними особами на умовах платності, існує власний ризик, але немає гарантії повернення суб'єкту активів. Зобов'язання характеризуються строковістю, суб'єктом виникнення є треті особи, виникають як правило на умовах без оплати відсотків за користування, але існує правовий захист як гарант повернення суб'єкту активів.

Здійснено вивчення та порівняння балансів підприємств двох типів економіки: командно-планової та ринкової, що дозволило виявити основні відмінності та особливості побудови складових їх розділів, визначити взаємозв'язок між ними та уточнити потреби користувачів бухгалтерської звітності в частині пасиву, узагальнити складові бухгалтерського балансу (рис. 3).

Командно-планова економіка		Ринкова економіка	
А	П	А	П
Оборотні, сальдові баланси		Сальдові баланси	
I Основні засоби	I Статутний фонд	I Необоротні активи	I Власний капітал, у т.ч.: <i>Нерозподілений прибуток</i>
II Нормовані засоби	II Неподілений фонд	II Оборотні активи	<i>II Забезпечення зобов'язань</i>
III Грошові кошти	III Пайовий фонд	III Витрати майбутніх періодів	III Довгострокові зобов'язання
IV Витрати	IV Амортизаційний фонд		IV Поточні зобов'язання
	V Фінансування з бюджету		V Доходи майбутніх періодів
	VI Соцнакопичення		
	VII Зобов'язання		

**Рис. 3.** Порівняння бухгалтерських балансів командно-планової та ринкової економіки

Бухгалтерські баланси СРСР були більш змістовні, їх інформація підлягала контролю, існували єдині державні правила оцінки статей балансу. В ринковій економіці власник підприємства оцінює статті балансу залежно від обраної облікової політики, в своїх інтересах і за допомогою різних комбінацій має можливість штучного зменшення одних статей та збільшення інших, маніпулюючи розміром отриманого прибутку, приховуючи реальні розміри оподаткування своїх доходів та розміри заробітної плати від суспільства.

Визначено, що сутність бухгалтерського балансу слід розглядати з трьох точок зору: 1) як елемент методу бухгалтерського обліку; 2) як форму звітності; 3) як основне правило у вигляді рівності між пасивом та активом. Розкрито основні проблеми побудови бухгалтерського балансу на сучасному етапі: а) втрата сутності фінансової звітності; б) відсутність відображення соціальних та екологічних показників; в) потреба у розширенні інформації, що отримується з бухгалтерського балансу внаслідок глобалізації, науково-технічного прогресу, змін в економічному середовищі; г) необхідність розкриття механізму виникнення і реалізації економічного інтересу в системі відносин “засновник-працівники”, що формується в суспільстві й дозволяє виділити ключові напрями облікової політики пасивів.

Обґрунтовано необхідність запровадження соціальної відповідальності бізнесу в частині виконання низки зобов'язань, що стимулює розвиток підприємства, збільшує мотивацію працівників, підвищує прозорість підприємства для інвесторів, сприяє створенню позитивної корпоративної культури; запропоновано: щорічно видавати засновникам спеціальні документи із зазначенням наявного на кінець року майна у відповідній оцінці, належну та виплачену частку прибутку згідно з установчими документами та всі інші соціальні виплати за колективним договором.

З виникненням необхідності розподілу функцій власника та уповноважених на управління підприємством виникла ситуація, коли управлінський персонал краще поінформований про стан розвитку підприємства, ніж його власники, виник новий власник замість множинності власників, що об'єднали свій капітал і, як наслідок, розширення рамок договірних правовідносин та їх переростання в корпоративні правовідносини. Це потребує всебічного теоретичного обґрунтування, а отже, змін в обліку та звітності.

Встановлено, що вся інформація різних видів формується за допомогою бухгалтерського обліку. Виділивши різні суб'єкти економіки, що беруть участь у господарській діяльності або співпрацюють з підприємством, врахувавши їхні інтереси, запропоновано зміни до пасиву існуючої форми фінансової звітності “Баланс” в частині групування статей за ознакою суб'єкта економіки за наступними розділами: I. Власники (учасники), II. Працівники, III. Постачальники (підрядники), IV. Фінансові установи, V. Бюджетні установи, VI. Позабюджетні установи. Така структура пасиву балансу відобразить правосуб'єктність, засвідчуватиме право власності та зобов'язання, а тому в найбільшій мірі відповідатиме теорії суспільного договору та агентських відносин. Баланс як основна форма звітності міститиме інформацію, яка б задовольняла інтереси не лише самого підприємства, але й інших суб'єктів економіки, які співпрацюють з ним у процесі здійснення господарської діяльності.

**В другому розділі “Бухгалтерська наука і сучасні економічні реалії руху пасивів”** досліджуються проблеми подальшого розвитку обліку, які не завжди залежать від волі людини, а скоріше від стану економіки; розкрито зміст законів та закономірностей обліку руху пасивів з метою встановлення причинно-наслідкових зв'язків, що відбуваються внаслідок руху пасивів. Для подальшого розвитку теорії і практики обліку доведено існування особливої категорії бухгалтерського обліку “пасиви”, висвітлено притаманні їй властивості та характеристики; здійснено

класифікацію пасивних рахунків як основи усунення теоретико-методологічних проблем, що дозволяє стверджувати про самостійну підсистему обліку руху пасивів як особливого об'єкту науки і практики.

Кожному суспільству властивий певний тип соціального характеру, якому і повинен відповідати бухгалтерський облік і облік пасивів, зокрема. Соціальний характер обліку – це характер відображення діяльності певних соціальних груп, класів. Виявлено, що зміна одного типу культури іншим супроводжується глобальною зміною основних цінностей людства, а значить і організації та ведення обліку. Історичним періодам, що циклічно повторюються, відповідають види і форми соціального обліку<sup>2</sup>, що надають інформацію про глобальні соціально-культурні зміни. Головна відмінність цього обліку полягає в наданні інформації, необхідної для контролю виконання та дотримання статуту підприємства й колективного договору.

Зміст облікової науки розкривається у виявленні законів і закономірностей, розробці принципів, функцій, форм і методів організації обліку цілеспрямованої діяльності людей в процесі господарювання. Облікова наука інтенсивно використовує знання багатьох наук, вивчаючи процес господарювання зі своєї сторони та дії людини в ньому. Основа бізнесу – це люди, які працюють на підприємстві, господарське ставлення власника до людей, забезпечення матеріальних основ їх життя. Облікову науку пропонується розуміти не тільки як бухгалтерську дисципліну, але і як ідеологію, хоча її слово не є ні вирішальним, ні остаточним. В підсистемі обліку пасивів рекомендується віддзеркалювати діяльність “господаря у виробництві” і “господаря у споживанні”. Це дві сторони і дві функції однієї і тієї ж особи, діяльність якої можна спостерігати через систему обліку.

На основі дослідження сутності капіталу та природи пасивів визначено наступні закони бухгалтерського обліку: закон рівності активів і пасивів, закон відображення ФГЖ в обліку, закон подвійності ФГЖ. Сформульовані закони бухгалтерського обліку дали змогу визначити основні закономірності формування та функціонування пасивів, зокрема: невіддільності обліку від бізнесу; систематичного повторення господарських операцій; безперервного та системного відображення ФГЖ; контролю кожної бухгалтерської операції; документального оформлення кожного ФГЖ; звітування, а також визначити операції, які впливають та не впливають на зміну капіталу в пасиві бухгалтерського балансу.

Встановлено, що існують різні погляди вчених щодо сутності поняття “пасив”, зокрема це: 1) сукупність зобов'язань, 2) власні засоби підприємства та кредиторська заборгованість, 3) джерела фінансування господарської діяльності підприємства; 4) доходи, які не стали витратами. Уточнено сутність пасиву, яка є більш ширшою, ніж відображення джерел утворення ресурсів підприємства. Доведено, що під пасивом слід розуміти капітал засновників, який у процесі діяльності підприємства змінюється залежно від зобов'язань, що характеризують відносини з працівниками, постачальниками, підрядниками, фінансовими, бюджетними та позабюджетними установами, показує, яка структура капіталу, який його порядок утворення та правовий режим, яким є його цільове призначення у процесі господарювання (рис. 4).

<sup>2</sup> Автор вважає, що бухгалтерський облік єдиний. Тут лише підкреслюється особливість відображення певних об'єктів.



*Рис. 4. Категорії бухгалтерського обліку в частині об'єктів, що відображаються в пасиві бухгалтерського балансу*

Враховуючи економічну сутність та природу пасивів, слід розмежовувати пасиви економічної, юридичної та бухгалтерської інтерпретації, які мають ряд внутрішніх і зовнішніх відмінностей між собою. Під поняттям бухгалтерського обліку пасивів розуміється інтегрована система безперервного і суцільного документального відображення фактів про рух пасивів, результати бізнесу, їх розподіл, додержання вимог статуту та колективного договору, споживання основного капіталу та очікуваного доходу, що забезпечують можливість успадкування часток власника методом подвійного запису в грошовому виразі на рахунках бухгалтерського обліку. Охарактеризовано основні функції пасивів підприємства: довгострокове фінансування, фінансування ризику, самостійності та влади, планування, розподільча, що дають можливість визначити особливе значення та необхідність формування пасивів для ефективного функціонування підприємства.

На підставі обліку об'єктів, що відображаються в пасиві бухгалтерського балансу, визначається співвідношення між частками належності певної вартості активів відповідним суб'єктам, тобто в пасиві балансу відображаються права різних суб'єктів на певну частину активів.

Дослідженням з'ясовано, що у науковій літературі використовується досить велика кількість назв видів та форм капіталу (виявлено більше дев'яносто їх видів та форм), що породжує проблему розуміння їх теоретичної сутності та ускладнює відображення різних видів капіталу в бухгалтерському обліку. Згруповано, систематизовано та пояснено природу того чи іншого капіталу, визначено необхідність відображення окремих видів капіталу у системі бухгалтерського обліку та зокрема, на пасивних рахунках бухгалтерського обліку.

На підставі історичного підходу та зарубіжного досвіду (досліджено плани рахунків бухгалтерського обліку підприємств Російської Федерації, Республіки Білорусь, Великобританії, Ізраїлю, Франції, Польщі, Республіки Болгарія, Словацької Республіки, Гвінея-Бісау, Республіки Молдова, Республіки Таджикистан, Азербайджанської Республіки, Республіки Казахстан та МСФО), а також із врахуванням вимог щодо побудови класифікації планів рахунків

встановлено, що в ринкових умовах господарювання існують свої особливості побудови класифікації пасивних рахунків, змінюються умови конкретних завдань, зміст і вимоги до аналітичних розрізів інформації про рух пасивів, що зумовлює необхідність перегляду номенклатури рахунків чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку та удосконалення підходи до групування.

Розмежовано поняття “класифікування пасивних рахунків” (процес упорядкування або поділу пасивних рахунків за класами, з метою відображення співвідношення між ними і складання класифікаційної схеми) та “класифікація пасивних рахунків” (як система їх супідрядності, що використовується для встановлення зв’язків між класами пасивних рахунків, а також для орієнтації в їх різноманітності). Види пасивних рахунків, що виділяються за певною ознакою, складають окремий фасет класифікації. Кожен аспект поділу вказує на визначений фасет (грань) класифікації, тобто перелік пасивних рахунків за необхідною ознакою. Запропонована фасетно-блочна схема класифікації пасивних рахунків налічує шість блок-фасетів (табл. 1).

**Таблиця 1. Фасетно-блочна схема класифікації пасивних рахунків**

Блок-фасет	Основа для групування та види пасивних рахунків	Шифр блок-фасету	Шифри рахунків бухгалтерського обліку діючого Плану рахунків
Блок-фасет 1	<b>Вид пасивного рахунку залежно від терміну, на який отримано капітал</b>	1	
	Термін: до 1 року	1.1	Рахунки 6 класу
	Термін: більше 1 року	1.2	Рахунки 4 та 5 класу
Блок-фасет 2	<b>Залежно від природи джерела капіталу</b>	2	
	Внутрішні	2.1	Рахунки 4 класу
	Зовнішні	2.2	Рахунки 5 та 6 класу
Блок-фасет 3	<b>За суб’єктом економіки</b>	3	
	Власники (учасники)	3.1	Рахунки 40, 41, 43, 44, 45, 46, 48, 49, 67, 69, частково рахунок 68
	Працівники	3.2	Частково рахунок 47, рахунок 66
	Фінансові установи	3.3	Рахунки 50, 60, 61
	Постачальники (підрядники)	3.4	Рахунки 51, 52, 53, 62, 63, частково рахунок 68
	Бюджетні установи	3.5	Рахунки 54, 64
Блок-фасет 4	<b>За належністю капіталу</b>	4	
	Рахунки власного капіталу	4.1	Рахунки 4 класу
	Рахунки залученого капіталу	4.2	Рахунки 5 класу
	Рахунки зобов’язань	4.3	Рахунки 6 класу
Блок-фасет 5	<b>За формуванням капіталу відповідно до вимог законодавства</b>	5	
	Встановлений законодавством	5.1	Рахунки 40, 43, 65, 64 та ін.
	Передбачений внутрішніми документами підприємства	5.2	Всі інші пасивні рахунки
Блок-фасет 6	<b>За витратами на отримання капіталу</b>	6	
	Платні	6.1	Рахунки 5, 6 класу
	Безкоштовні	6.2	Рахунки 4 класу
	Стійкі пасиви	6.3	Рахунки 6 класу (частково)

Класифікація пасивних рахунків є засобом теоретичного пізнання, що розкриває зв'язки між пасивними рахунками, дозволяє зорієнтуватися у їх множині, слугує основою для їх упорядкування в системі бухгалтерського обліку та допомагає в практичній діяльності в частині організації та методики ведення обліку, отримання інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Вона дає можливість узагальнювати інформацію про внутрішні та зовнішні відносини підприємства з суб'єктами економіки у запропонованій структурі пасиву бухгалтерського балансу. Із врахуванням блоків-фасетів запропоновано удосконалення ведення обліку шляхом виділення аналітичних розрізів за кожним блоком-фасетом, що сприятиме підвищенню інформаційного забезпечення користувачів обліковими даними.

У третьому розділі **“Концепція організації бухгалтерського обліку руху пасивів: адаптивні можливості”** обґрунтовано поняття обліку руху пасивів як способу й форми реального існування капіталу та всіх видів зобов'язань підприємства, їх виміру та взаємодії з матеріальними об'єктами, принципу єдності матерії та руху; виявлені відмінні риси обліку пасивів за національними й міжнародними стандартами; розглянуті проблеми бухгалтерського обліку пасивів на підприємствах різних організаційно-правових форм та всіх стадіях життєвого циклу підприємства, що забезпечило отримання нових знань про розвиток облікової науки; розроблено структурно-категоріальний апарат багаторівневої політики обліку руху пасивів, загальну концепцію формування багаторівневої політики обліку руху пасивів.

У дисертації облік руху пасивів розглядається як процес, що передбачає кінцеву мету – реалізацію їх як економічного інтересу; як явище – результат латентного стану та їх закріплення у вигляді стійких соціально-економічних взаємозв'язків. Доведено, що рух пасивів виступає як єдність протилежностей – мінливості та стійкості, що джерело руху знаходиться в самих активах, і тому, рух виступає як саморух, невід'ємна його властивість, він вічний, не створюваний і не знищений. Концепція саморуху пасивів – це логічний висновок з самої суті діалектики, основними принципами якої є принципи загального зв'язку і розвитку. Рух пасивів є будь-якою зміною, він охоплює всі процеси, що відбуваються на підприємстві включаючи і такі зміни, які не зачіпають тип структури об'єкту та розвитку, але при якому в об'єкта з'являються нові зв'язки і функції, відбувається його істотне ускладнення або спрощення.

Обґрунтовано, що облік руху пасивів – це інтегрована підсистема безперервного і суцільного бухгалтерського відображення даних про рух пасивів; з погляду системного підходу є порівняно самостійною, динамічною, імовірнісною соціально-обліковою підсистемою, елементами якої є і окремі складові, об'єднані в однорідні групи. Такий підхід до відображення пасивів дозволяє найбільш повно відображати капітал за основними ознаками: суб'єктом внесення, строками використання, можливістю отримання економічних вигод та правовим захистом інтересів власників.

Вивчення політики обліку і контролю руху пасивів на кожному рівні управління дало можливість в сукупності сформулювати категорію “багаторівнева політика обліку пасивів”, яка складається з п'яти основних рівнів політики регулювання бухгалтерського обліку пасивів (рис. 5).



**Багаторівнева політика обліку і контролю руху пасивів [БПОКРП]** – комплексний процес формування облікових політик вищого і локального рівнів, що визначають зі ставність економічних інтересів держави, суб’єктів господарювання, сприяють гармонізації вхідних і витікаючих пасивних потоків, що характеризуються критеріями результативності та затратності господарюючої системи.



**Рис. 5.** Структурно-категоріальний апарат багаторівневої політики обліку руху пасивів

Здійснено порівняльний аналіз положень вітчизняних і міжнародних стандартів обліку в частині відображення пасивів. Виявлено, що нормативна регламентація сутності, складових пасивів та їх обліку недосконала: в МСФЗ не згадується поняття “пасив”, хоча вони регулюють облік капіталу і зобов’язань, в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” термін “пасив” не вживається. Визначено і систематизовано проблемні аспекти, встановлено розбіжності та надаються рекомендації з уточнення окремих положень, що дозволяє розробити окремий стандарт, який би регулював порядок обліку з руху пасивів. Окреслено напрями конвергенції переваг національної системи бухгалтерського обліку і МСФЗ, що зближує національну облікову систему за міжнародними правилами, вимогами, стандартами.

Виявлені ключові процеси, що відбуваються на підприємстві, які слід відображати в обліку: конкуренція в середині підприємства; соціокультурний розвиток людини; процес співпраці між різними учасниками бізнесу; процес

контролю. Рекомендовано на якісно новому рівні здійснювати облік цих процесів з метою захисту прав засновників підприємства на внесені майно, одержання визначеної частки прибутку та інших доходів при їх розподілі. Запропоновано встановити державне регулювання обліку руху пасивів з соціальним спрямуванням.

Проаналізовано види та організаційно-правові форми підприємств з урахуванням їх чіткої і повної класифікації, при цьому визначено особливості нормативно-правового забезпечення обліку операцій з руху пасивів на різних видах підприємств, а також основні переваги та недоліки підприємств різних організаційно-правових форм в частині руху пасивів. Специфічні особливості функціонування підприємств різних організаційно-правових форм господарювання обумовлюють склад елементів власного капіталу, вимоги щодо порядку його формування та руху на підприємствах (табл. 2).

**Таблиця 2.** Елементи власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання відповідно до діючих кодексів України

Вид підприємства	Структурні елементи власного капіталу								
	Статутний	Пайовий	Складений	Додатковий	Резервний	Нерозподілені прибутки	Вилучений	Неоплачений	Інші фонди
<i>Господарські товариства:</i>									
Акціонерні товариства (публічні та приватні)	+	-	-	+	+	+	+	+	+
Повні товариства	-	-	+	+	+	+	-	+	+
Командитні товариства	-	-	+	+	+	+	-	+	+
Товариства з обмеженою відповідальністю	+	-	-	+	+	+	-	+	+
Товариства з додатковою відповідальністю	+	-	-	+	+	+	-	+	+
<i>Підприємства колективної власності</i>									
Приватні підприємства та інші види підприємств	-	-	-	+	-	+	-	-	-

У результаті вивчення 50 наказів про облікову політику підприємств Житомирської області встановлено, що лише в 10 з них відображається інформація щодо обліку пасивів. В наказі про облікову політику в частині пасивів запропоновано розкривати інформацію: а) про способи і процедури облікового відображення власного капіталу в частині: його формування та використання; збільшення і оцінки вкладів; вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу; формування справедливої вартості власного капіталу; складу і порядку утворення і використання фондів соціального призначення; розподілу прибутку за відповідними фондами; забезпечення зобов'язань, утворення та використання резервного капіталу, крім випадків, встановлених законодавством; а також номенклатуру робочих і аналітичних рахунків з обліку власного капіталу; б) в частині зобов'язань: способи обліку зобов'язань (кредиторської заборгованості); випадки переведення довгострокової заборгованості у короткострокову; рахунки, на яких відображаються різні види кредиторської заборгованості, порядок проведення зустрічної перевірки стану зобов'язань; оцінку зобов'язань за виданими векселями й розміщеними облігаціями; порядок обліку курсових різниць протягом звітного року; номенклатуру

робочих та будова аналітичних рахунків з обліку зобов'язань. Це забезпечить ефективний механізм здійснення багатьох важливих заходів для ефективної співпраці з різними суб'єктами як всередині підприємства, так і за його межами.

Обґрунтовано поняття стійких пасивів як постійної кредиторської заборгованості, що утворює тимчасово вільні кошти, які знаходяться на підприємстві та підлягають використанню, однак, юридично йому не належать. До них пропонується включати: а) мінімальну заробітну плату та нарахування від моменту нарахування до виплати її на чітко визначену дату; б) кошти резервів і фондів до настання строку їх цільового використання. Розроблено класифікацію стійких пасивів (рис. 6), що сприяє задоволенню поточних потреб підприємства, збільшенню його прибутку та запропонована внутрішня звітність, яка забезпечить здійснення контролю та ефективне використання стійких пасивів підприємства.



**Рис. 6.** Класифікація стійких пасивів

Для дослідження поведінки пасивів на різних етапах життєвого циклу підприємства здійснено аналіз вісімдесяти бухгалтерських балансів українських акціонерних товариств публічного і приватного типу та прослідковано тенденцію до змін, які відбуваються на тій чи іншій стадії життєвого циклу підприємства і виявлено тенденцію, що життєвий цикл пасивів підприємства – це період часу, впродовж якого пасиви проходять усі стадії циклу та змінюють свою поведінку залежно від впливу зовнішніх та внутрішніх факторів (табл. 3).

**Таблиця 3.** Зміни питомої ваги власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань на кожному з етапів життєвого циклу підприємства

Стадія життєвого циклу підприємства	Власний капітал	Довгострокові зобов'язання	Поточні зобов'язання
Зародження	90 – 99 %	0 – 5 %	0 – 10 %
Зростання	70 – 90 %	0 – 15 %	10 – 25 %
Стабілізація	51 – 70 %	0 – 35 %	25 – 45 %
Спад	0 – 49 %	> 50 %	

Кожному елементу пасиву притаманна різна поведінка на різних стадіях життєвого циклу підприємства, яка має своє вираження в коливаннях розміру питомої ваги. Базуючись на даному спостереженні, можна деталізувати поведінку пасивів на кожній стадії життєвого циклу, зрозуміти природу власного капіталу та зобов'язань, а також визначити основні синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для обліку пасивів на кожній стадії. Розмежовано особливості життєвого циклу пасивів для різних організаційно-правових форм підприємств.

Запропоновано багаторівневу концепцію обліку і контролю руху пасивів (БКОКРП) як підсистеми бухгалтерського обліку, що ґрунтуються на подальшому розвитку теорії, методології та організації облікового відображення ФГЖ з руху пасивів з метою об'єктивного розподілу створеного прибутку, соціального захисту працюючих, інформаційної бази для визначення майбутніх спадкоємців власника, здійснення контролю за дотриманням умов колективного договору, що вирізняється від існуючих підходів системністю і комплексним характером, орієнтацією на концепцію життєвих циклів, дозволяє осмислити нове у сфері соціальних відношень в ринкових умовах ведення обліку, формує корпоративну культуру підприємства, яка визначає його розвиток. Розроблена концепція повно описує складові частини пасиву, з точки зору понять капіталу та зобов'язань й складається з мети, рівнів впровадження, принципів, структурних параметрів та інструментів політики обліку руху пасивів.

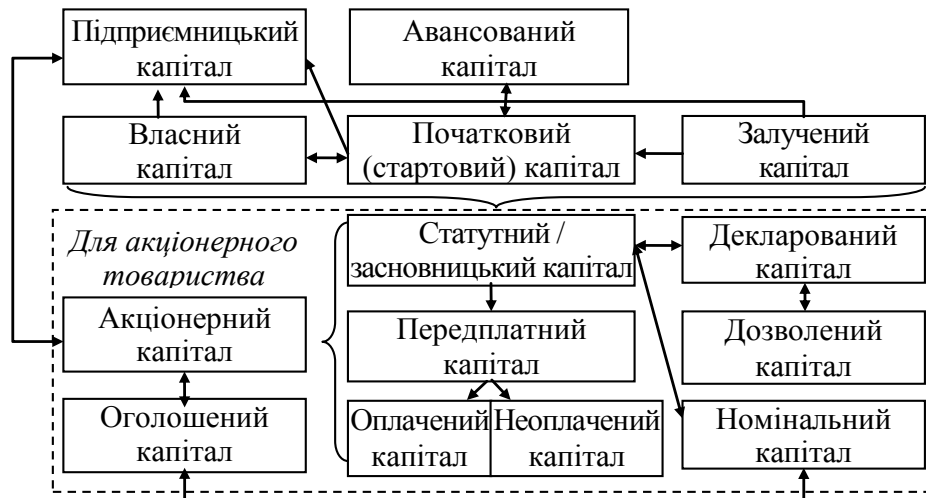
Реалізувати дану концепцію дозволяє соціальний облік, за допомогою якого можна виявити потенційні ризики загострення соціальних відносин, порушення правових норм в соціально-трудої сфері, а також невідповідність соціальної ситуації науково обґрунтованим або світовим стандартам і етичним нормам. Доведено, що власник майна теж повинен мати відповідний захист, його статки не можуть бездумно й безмірно направлятись лише на соціальний захист працюючих.

У дисертації обґрунтовано основні концептуальні положення підсистеми бухгалтерського обліку і контролю руху пасивів як практичної діяльності; інтереси користувачів облікової інформації з руху пасивів; звітність з руху пасивів для контрольних та управлінських цілей. Одним із загальнонаукових принципів БКОКРП виступає принцип гнучкості, який передбачає, що система соціального захисту працюючих має бути достатньо гнучкою і оперативно реагувати на зміну соціально-економічної ситуації не тільки в регіоні, країні, але і в світі.

**Четвертий розділ “Методологія обліку пасивів: актуальні проблеми переходу підприємств до стійкого розвитку”** присвячено виявленню та вирішенню проблем удосконалення обліку власного капіталу та зобов'язань; оцінці невідповідності теоретичних надбань бухгалтерського відображення окремих видів пасивів практичним реаліям сьогодення; окресленню напрямів найбільш повного відображення в обліку пасивів та наслідків взаємодії підприємства з різними суб'єктами економіки шляхом коригування діючого Плану рахунків з подальшим їх узагальненням в балансі; висвітленню дискусійних питань документування та інвентаризації руху пасивів; розробці теоретичних, організаційних та методичних положень зустрічної перевірки стану руху пасивів; розкриттю сутності моделювання як доповнюючого елемента методу бухгалтерського обліку.

Обґрунтовано, що теперішній період розвитку обліку руху пасивів характеризується методологічним плюралізмом, безліччю різноманітних підходів при вирішенні свого кола завдань стосовно певних предметів і об'єктів; запропоновано систему формування показників обліку пасивів з урахуванням визначених особливостей облікового процесу. Від існуючих систем її вирізняє комплексність і повнота, а практичні рекомендації з їх реалізації забезпечать системність економічних заходів у сфері нейтралізації негативних наслідків з використання пасивів.

Власний капітал та його складові мають безліч назв-аналогів у вітчизняній та зарубіжній літературі, що ускладнює їх теоретичне розуміння та практичне застосування у бухгалтерському обліку. Трансформацію даних назв схематично відображено на рис. 7, при цьому акціонерне товариство використовується як зразок однієї з організаційно-правових форм підприємств.



**Рис. 7.** Еволюція власного капіталу підприємства.

Сьогодні на практиці з усіх вказаних на рис. 7 капіталів в обліку знаходять своє відображення лише статутний та неоплачений капітал. Пропонується відображення оплаченого капіталу у звітності підприємств, що надасть можливість користувачам фінансової звітності виявити, за рахунок якої частини внесків функціонує підприємство на конкретний період та оцінити ефективність його діяльності.

У плані рахунків бухгалтерського обліку для вітчизняних підприємств в класі четвертому “Власний капітал” виділено, зокрема, такі види капіталу, як статутний та пайовий, які в формі фінансової звітності № 1 “Баланс” відображаються в окремих рядках, хоча в роботі доведено, що це один і той же показник, який притаманний різним організаційно-правовим формам підприємств. У зв’язку з цим, пропонується використовувати назву рахунку “Установчий капітал”. Розмір капіталу, що відобразатиметься на такому рахунку, повинен відповідати зазначеному в установчих документах підприємства. З метою уникнення викривлень бухгалтерських даних у балансі доцільним є введення ще одного виду капіталу – номінального, під яким розуміється величина капіталу, яку власники (учасники) зобов’язуються внести при заснуванні підприємства, його сума буде передбачена в установчих документах. Пропонується коригувати бухгалтерський баланс в частині відображення статутного капіталу, де відобразатиметься оплачений та неоплачений капітал (табл. 4).

**Таблиця 4.** Витяг з форми звітності № 1 “Баланс”, скоригованої в частині відображення статутного капіталу

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Установчий капітал:			
Оплачений капітал	310	25 *	40*
Номінальний капітал	320	50	50
Неоплачений капітал	360	(25)	(10)

\*дані суми пропонується включати до валюти пасиву бухгалтерського балансу

У Плані рахунків бухгалтерського обліку пропонується змінити назву рахунку 40 “Статутний капітал” на 40 “Установчий капітал”, а в Інструкції про застосування Плану рахунків передбачити субрахунки 401 “Номінальний капітал”, 402 “Неоплачений капітал”.

Основним джерелом капіталу суб’єкта господарювання є фінансовий результат у вигляді чистого прибутку. Виявлено близько 100 видів прибутку, кожен з яких має певну методику розрахунку та є джерелом інформації для різноманітних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. Процес розрахунку прибутку й пов’язані з ним процедури вирізняються певною складністю і тривалістю в часі. Для цілей бухгалтерського обліку важливим є визначення саме тих видів прибутку, що входять до фінансової, податкової та іншої звітності. В результаті проведеного аналізу різних класифікаційних ознак прибутку побудовано класифікацію прибутку, що відображається в бухгалтерському обліку.

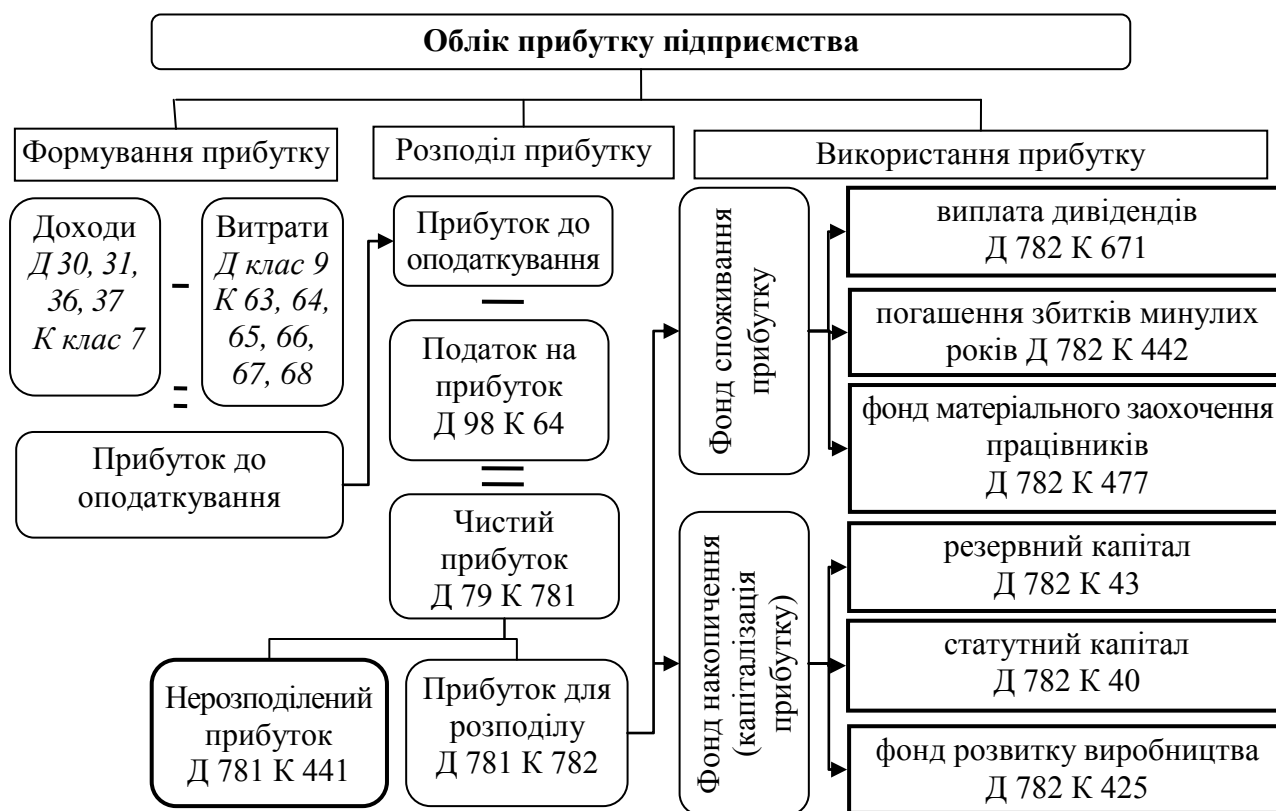
Необхідно відмітити диференціацію думок авторів, які відображають сутність нерозподіленого прибутку, під яким розуміють: чистий прибуток, суму прибутку, що не виплачена як дивіденди; суму прибутку, що використовується в цілях реінвестування; прибуток, що не надійшов до резервного капіталу; різницю між загальним доходом і утриманнями; кінцевий фінансовий результат, що характеризує накопичення капіталу. Під нерозподіленим прибутком запропоновано розуміти прибуток, який формується шляхом віднімання від чистого прибутку звітного періоду частини, що спрямовується на розподіл.

Встановлено, що існують суперечності щодо облікового відображення нерозподіленого прибутку на рахунках обліку, а маніпуляції з прибутком за допомогою альтернативності варіантів щодо оцінки окремих об’єктів зі сторони власників залежать від кількості власників, величини їх часток у майні підприємства. Основними причинами недосконалості обліку нерозподіленого прибутку є: а) невідповідність назви рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” тому прибутку, який на ньому обліковується; б) назва рахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” суперечить назві синтетичного рахунку, оскільки використаний прибуток не може відображатися у складі нерозподіленого прибутку; в) проблема розмежування понять “чистого прибутку” і “нерозподіленого прибутку”, “використаного прибутку” і “розподіленого прибутку”.

Дисертант обґрунтовує своє бачення нерозподіленого прибутку і чистого прибутку, доводить, що ці поняття в обліку не ідентичні й повинні відображатись по-різному. В обліку ототожнюється поняття використаного й розподіленого прибутку. З метою уникнення розбіжностей запропоновано: до рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” відкривати наступні субрахунки: 441 “Нерозподілені прибутки”; 442 “Непокриті збитки”. Ввести новий рахунок для обліку прибутку звітного періоду 78 “Прибуток звітного періоду” з наступними субрахунками: 781 “Загальний прибуток звітного періоду”; 782 “Прибуток для розподілу”.

Окреслено особливості рахунку 78 – він призначений для розподілу прибутку підприємства, отриманого в звітному періоді. Прибуток, що акумулюється на ньому, ділиться на дві частини: той, що розподіляється, і той, що залишається нерозподіленим, тобто перша частина перетворюється у фонди підприємства, а

друга – переноситься на субрахунок 441 для обліку в балансі як нерозподілений прибуток. Тому рахунок не має початкового та кінцевого сальдо. Схематично процес управління формуванням та розподілом прибутку відображено на рис. 8. Розроблений методичний підхід до обліку операцій з нерозподіленим прибутком сприятиме чіткому розмежуванню прибутку звітного періоду та його розподілу.



**Рис. 8.** Запропонована схема відображення прибутку в системі бухгалтерського обліку

Проблемою обліку руху пасивів підприємства є організація їх документування, якій підприємства недостатньо приділяють уваги. В пасиві необхідно чітко знати, що і кому належить, вести облік у багатьох аналітичних розрізах.

Правопорушень у відображенні та документальному оформленні власного капіталу підприємства лише у Житомирській області виявлено більше шістдесят тисяч<sup>3</sup>. В дисертації наводиться аналіз судових рішень в розрізі суб'єктів господарювання та причин їх виникнення. Найбільша кількість судових спорів пов'язана з визнанням недійсними рішень загальних зборів засновників, акціонерів та учасників, яка становить 93 %. Така ситуація підтверджує незадоволеність власників, акціонерів, засновників захистом їх прав. В Україні не розроблено жодного спеціального первинного документу щодо оформлення операцій з формування прибутку, який би міг повністю відобразити процес його формування та використання. У зв'язку з існуванням наведених проблем та наявністю значної кількості судових спорів, необхідною є розробка документу, який би засвідчував розмір внесків засновників, завірявся нотаріально та реєструвався у державного реєстратора. У дисертації наведено перелік первинних документів, якими оформлюються операції з власним капіталом, довгостроковими та поточними зобов'язаннями із врахуванням стадій життєвого циклу пасивів.

<sup>3</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

Дослідивши підходи вчених до визначення сутності інвентаризації зобов'язань і власного капіталу, зроблено висновок, що більшість, використовуючи цей термін до об'єктів пасиву розуміє документальну перевірку, документальний контроль, звіряння документів та розрахунків. Доведено, що використання терміну “інвентаризація” відносно пасивів не відповідає сутності інвентаризації, оскільки під час перевірки стану пасивів не виявляються лишки та недостачі, не має матеріально відповідальних осіб, відповідальних за стан пасивів, не може бути пересортувань чи природного убутку. Натомість запропоновано використання такого терміну як “зустрічна перевірка”. Зустрічна перевірка руху капіталу та зобов'язань повинна розглядатися в обліку як процедура, в результаті якої бухгалтер отримує документальне підтвердження про ФГЖ. В дисертації розкрито зміст, об'єкти та завдання зустрічної перевірки стану власного капіталу та зобов'язань, описано процес проведення та методику зустрічної перевірки.

Як специфічно новий доповнюючий елемент методу бухгалтерського обліку, розглядається моделювання, що дозволяє глибше й детальніше розглядати проблеми обліку руху пасивів, спростити обліковий процес і зробити його ефективним для ухвалення управлінських рішень. В дисертації запропоновано обліково-економічні моделі руху пасивів: класичний варіант кругообороту капіталу за рахунок власних джерел утворення активів з моменту створення підприємства: створення, придбання, виробництво, продаж; побудована матриця кореспонденції пасивних рахунків для відображення їх взаємодії між собою; модель руху пасивів в умовах стабільного отримання позитивного результату діяльності; модель формування податкових розрахунків; модель відображення у звітності парадоксу “прибуток наявний – гроші відсутні”; модель бухгалтерського парадоксу “гроші наявні – прибуток відсутній”. Запропоновані моделі, носять прикладний характер і можуть використовуватися більшістю підприємств.

У п'ятому розділі **“Контроль і аналіз наявності та руху пасивів: методичні підходи”** доведено, що існуючі наукові розробки недостатньо повно розкривають організаційно-методичні аспекти контролю та аналізу стану руху пасивів; удосконалено методичні положення контролю операцій з власним капіталом та зобов'язаннями, зокрема, розкрито: завдання, об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми та методику; визначено соціальну цінність захисної функції обліку пасивів та значення елементів методу бухгалтерського обліку в її реалізації; запропоновано процес та методику проведення аналізу стану пасивів задля забезпечення необхідною інформацією її користувачів з врахуванням стадій розвитку підприємства.

Бізнес-процеси підприємства стають складними, і без контролю на такому підприємстві можуть процвітати крадіжки, неефективне використання ресурсів, боротьба за функціональні обов'язки тощо. Доведено, що розвиток підприємства без контролю неможливий. Контроль має бути направлений на підтримку мотивації, підвищення прозорості бізнесу, цільового управління фінансовими показниками в розрізі продуктів, формування корпоративної культури тощо. На жаль, процес контролю у багатьох підприємствах направлений, головним чином, на захист активів, запобігання шахрайства і крадіжок, виявлення викривлень в звітності, але його слід орієнтувати на управління і координацію процесу досягнення кінцевої мети,



важливу роль в якому відіграють пасиви. Розкрито соціальне значення і цінність захисної функції бухгалтерського обліку, виявлено ступінь її реалізації в умовах розвитку ринкових відносин гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку.

Доведено відсутність переліку прийомів, процедур та способів, що використовуються при здійсненні контролю всіх складових елементів власного капіталу; чітко розробленої методики контролю власного капіталу. Уточнено, що метою контролю операцій з власним капіталом є встановлення правильності відображення у фінансовій звітності підприємства інформації про операції, пов'язані з його формуванням та використанням відповідно до норм чинного законодавства та обраної облікової політики підприємства. Мета такого контролю операцій визначається двома шляхами: 1) замовником, або суб'єктом уповноваженим призначати контроль; 2) контролером та погоджується із замовником.

У ході розробки методики контролю операцій з власним капіталом визначено предмет контролю (процеси та господарські операції, пов'язані зі створенням, формуванням та використанням власного капіталу, а також відносини, що виникають при цьому між підприємством та його власниками і працівниками); об'єкти контролю (всі складові власного капіталу на підприємстві) та джерела інформації, а також розкрито процес контролю операцій з власним капіталом. Дисертантом за кожним об'єктом власного капіталу визначено завдання перевірки, розкрито підходи до застосування прийомів документального та фактичного контролю стосовно перевірки операцій зі статутним, пайовим, вилученим, неоплаченим, додатковим, резервним капіталами, нерозподіленим прибутком та непокритим збитком.

Дослідженням питань внутрішнього контролю нерозподіленого прибутку вченими майже не приділялася увага за виключенням питань внутрішнього контролю фінансових результатів. Автором розроблено методику внутрішнього контролю нерозподіленого прибутку, в якій виділено два основні етапи: етап його формування та етап розподілу й використання. Етап внутрішнього контролю формування нерозподіленого прибутку доцільно розглядати в розрізі контролю доходів, витрат та процесу оподаткування прибутку. Внутрішній контроль розподілу та використання нерозподіленого прибутку пропонується здійснювати в розрізі надходжень та витрачань фондів накопичення та споживання.

Відсутність комплексної методики контролю зобов'язань призводить до виникнення порушень та неефективності дій контролерів при здійсненні контролю діяльності підприємства. Автором визначено об'єкти контролю операцій із довгостроковими та короткостроковими зобов'язаннями, розкрито особливості контролю операцій із зобов'язаннями в розрізі об'єктів. У зв'язку із змінами вітчизняного законодавства особлива увага приділяється методиці перевірки розрахунків за податком на прибуток, податком на додану вартість, податком з доходів фізичних осіб, а також на методику перевірки нарахування та сплати єдиного соціального внеску. Запропонована модель методики контролю операцій із зобов'язаннями (рис. 9), що дозволить оперативно і якісно контролювати виникнення, рух і погашення зобов'язань.

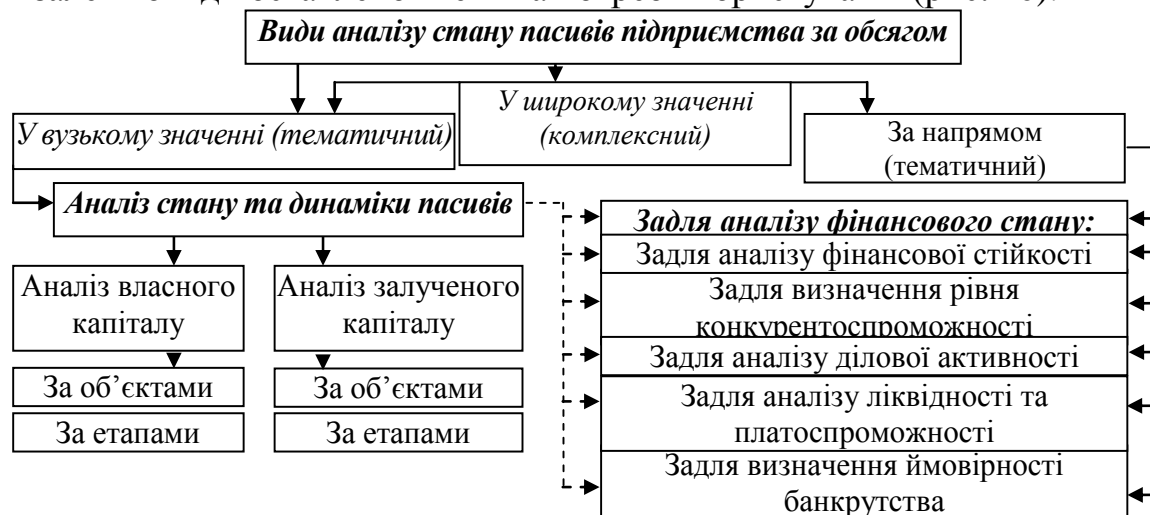
→	<b>1. Перевірка підстави виникнення зобов'язань</b>
	1.2. Наявність всіх реквізитів у договорах, первинних документах
	1.3. Доцільність
	1.4. Реальність
	1.5. Встановлення фактичних термінів виникнення зобов'язань і заборгованостей
→	<b>2. Встановлення повноти нарахування та виникнення зобов'язань</b>
	2.1. Зіставлення розміру зобов'язань із платіжними документами, договорами, документами-підставами для виникнення та нарахування зобов'язань
	2.2. Перевірка правильності застосування цін, тарифів тощо. Зіставлення ціни в документах на оплату з цінами вказаними в документах-підставах
	2.3. Визначення наявності штучної заборгованості
→	<b>3. Перевірка своєчасності та повноти погашення зобов'язань</b>
	3.1. З'ясування наявності простроченої заборгованості
	3.2. Встановлення причин несвоєчасних розрахунків
	3.3. Перевірка обґрунтованості нарахованих та сплачених сум штрафних санкцій
→	<b>4. Перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку зобов'язань</b>
	4.1. Перевірка правильності класифікації зобов'язань
	4.2. Перевірка правильності відображення зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку
	4.3. Перевірка відповідності записів у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку, Головній книзі, звітності
	4.4. Перевірка ведення бухгалтерського обліку на відсутність арифметичних, формальних та інших помилок
	4.5. Перевірка ведення бухгалтерського обліку зобов'язань відповідно до принципів ведення обліку
→	<b>5. Проведення зустрічної перевірки залишків зобов'язань</b>
	5.1. Надсилання контрагентам запитів з метою взаємозвірки
	5.2. Збір та аналіз інформації, отриманої від контрагентів
	5.3. Вирішення спірних питань
	5.4. Прийняття остаточних рішень та складання акту зустрічної перевірки
→	<b>6. Формування висновків контролера</b>

*Рис. 9. Запропонована модель методики контролю операцій із зобов'язаннями*

Застосування визначених в дисертації прийомів, процедур та способів контролю на кожному етапі запропонованої послідовності контролю дозволить отримати необхідну інформацію в повному обсязі про стан зобов'язань суб'єкта господарювання, сформулювати необхідні висновки про відповідність і законність здійснених господарських операцій. Визначено типові порушення, що виявляються під час контролю операцій з власним капіталом та зобов'язаннями.

Виявлено, що власний та залучений капітали виступають головним індикатором визначення фінансового стану господарської діяльності підприємства, який підлягає аналізу на всіх стадіях його життєвого циклу, а тому потребує удосконалення методики аналізу руху пасивів. Більшість авторів розглядають аналіз стану пасивів поверхнево, не конструюючи повної послідовної методики, натомість пасиви потребують всебічного аналізу, здійсненню якого сприятиме розробка комплексної методики аналізу стану пасивів. Враховуючи те, що пасиви – це складний об'єкт аналізу, який вимагає забезпечення інформацією не лише задля аналізу стану та зміни самих пасивів, але й з метою виявлення впливу їх змін на діяльність підприємства в цілому

та окремих її аспектів, аналіз руху пасивів можна розглядати у широкому або у вузькому значенні залежно від поставленої мети та потреби користувачів (рис. 10).



**Рис. 10.** Види та напрями аналізу стану та динаміки пасивів підприємства

Методика проведення аналізу стану пасивів у широкому значенні передбачає систематизацію всіх економічних процесів, на які впливає зміна структури пасивів з метою розрахунку всіх можливих економічних показників, на які вони мають вплив, і які у майбутньому будуть використані при проведенні експрес-аналізу або поглибленого аналізу. Метою такого аналізу є діагностика стану пасивів заради формування інформаційної бази, вивчення якої сприятиме здійсненню якісного аналізу фінансового стану підприємства та його складових.

Більшість вчених вважають, що до об'єктів аналізу стану пасивів слід відносити формування та використання капіталу. Доведено, що окрім наведених слід вважати об'єктами аналізу стану пасивів самі складові як власного (пайовий, статутний, додатковий капітал, нерозподілений прибуток, резервний капітал, вилучений капітал), так і залученого капіталу (довгострокового і короткострокового). Розроблено процес здійснення аналізу стану руху пасивів, який складається з етапів: організаційного, методологічного та результативного та сприяє спрощенню роботи аналітиків-практиків, забезпечить зацікавлених користувачів повною інформацією про стан та рух пасивів підприємства, дозволить встановити причинно-наслідкові зв'язки змін, що відбулися, та передбачити тенденцію змін стану пасивів підприємства у майбутньому.

У ході здійснення аналізу руху пасивів запропоновано враховувати стадію життєвого циклу підприємства, адже в залежності від цього методика аналізу буде відрізнятися: на стадії зародження аналізу підлягає власний капітал; на стадії зростання здійснюється ретельний аналіз використання власного капіталу та його прибутковості (рентабельності); на стадії стабілізації здійснюється аналіз стану руху пасивів за визначеними в дисертації етапами та алгоритмами; на стадії спаду аналізуються причини зменшення вартості власного капіталу з метою надання рекомендацій щодо відновлення стабілізації.

Зазначені методики контролю і аналізу руху пасивів суб'єктів господарювання дають можливість звести до мінімуму ризик прийняття неефективних управлінських рішень, що надалі дозволить уникати появи істотних помилок та реальніше оцінювати фінансовий стан підприємства.

## ВИСНОВКИ

У дисертації запропоновано вирішення наукової проблеми пов'язаної з розвитком методологічних та організаційних засад обліку і контролю руху пасивів. Дослідженням обґрунтовано обліково-економічну сутність пасивів на сучасному етапі розвитку економіки, які суттєво змінилися внаслідок накопиченого міжнародного й вітчизняного досвіду господарювання, що дозволило сформулювати нову багаторівневу концепцію бухгалтерського обліку руху пасивів, сутність якої полягає в тому, що в процесі господарювання знаходять відображення в обліку, крім ФГЖ, дії людини, розкрито характер пасивів як економічної категорії.

### *1. В області теорії бухгалтерського обліку:*

Виникнення бухгалтерського обліку як науки йшло шляхом уточнення законів і закономірностей, функцій та облікових принципів. Обліковій науці пропонується вивчати процес господарювання та дії людини в ньому, де основою бізнесу є люди і господар, звідси облікову науку слід розуміти не тільки як бухгалтерську дисципліну, але і як ідеологію. Хоча тут облік не є ні вирішальним, ні остаточним. В обліку слід розрізняти “господаря у виробництві” і “господаря у споживанні”. Це дві сторони і дві функції однієї і тієї ж особи, діяльність якої відображається в підсистемі обліку пасивів.

Доведено, що основними проблемами теорії обліку пасивів є: предмет, джерела і ступені пізнання, співвідношення між пізнавальною і практичною діяльністю засновників і працюючих. Визначено поняття руху пасивів в бухгалтерському обліку як способу та форми реального існування капіталу і всіх видів зобов'язань підприємства, їх виміру і взаємодії з матеріальними об'єктами, принципу єдності матерії та руху. Пасиви пропонується розглядати як процес, що передбачає кінцеву мету економічного інтересу; як явище – результат латентного стану і його закріплення у вигляді стійких соціально-економічних взаємозв'язків. Доведено, що рух пасивів – це будь-яка зміна, він охоплює всі процеси, що відбуваються на підприємстві, пасив – окремий випадок потоку, так само і сальдо – це окремий випадок обороту. Розроблені підходи до категорії “пасиви” розвивають і конкретизують формування гармонійної системи реалізації економічних інтересів, переглянуто понятійно-категорійний апарат в частині визначення сутності пасиву, капіталу та зобов'язань. Удосконалено структуру пасиву бухгалтерського балансу, визначено сутність пасиву в історичній ретроспективі.

Розкрито механізм виникнення і реалізації економічного інтересу в системі відносин “засновник-працівники”, виявлено соціальні, економічні, правові і політичні умови для соціального захисту власник-працюючий, які сформувалися на сучасному етапі, що дозволяє виділити ключові напрями облікової політики пасивів і скоректувати їх реалізацію з урахуванням вітчизняної специфіки. Особливий зв'язок цих елементів створює за своїм змістом явище – пасиви, яким характерні ознаки і властивості тільки їм закономірності. Це інтегрована підсистема безперервного і суцільного документального відображення даних про рух пасивів. Такий підхід дозволяє найбільш повно відображати капітал за основними ознаками: суб'єктом внесення, строками використання, можливістю отримання економічних вигод та правовим захистом інтересів власників і працюючих.

Сутність капіталу в бухгалтерському аспекті розглянуто як взаємодію економічного та юридичного аспектів та під яким розуміється сукупність активів, що належать різним суб'єктам і внаслідок соціально-економічних відносин, задіяні у господарській діяльності з метою досягнення мети їх власника, що дало можливість згрупувати, систематизувати та пояснити природу різних видів капіталу, визначити необхідність відображення окремих видів капіталу в системі бухгалтерського обліку та на пасивних рахунках бухгалтерського обліку, зокрема.

Зміна вимог аналітичних розрізів інформації про рух пасивів зумовлює необхідність перегляду номенклатури рахунків чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку та удосконалення підходів до їх до групування. Запропонована класифікація пасивних рахунків відповідає вимогам класифікування, налічує шість блок-фасетів (залежно від терміну на який отримано капітал, залежно від природи джерела капіталу, за суб'єктом економіки, за належністю капіталу, відповідно до вимог законодавства, за витратами на отримання капіталу), що розкривають зв'язки між пасивними рахунками та є основою для їх упорядкування в системі бухгалтерського обліку.

*2. В області подальшого розвитку методології бухгалтерського обліку і контролю пасивів:*

Порівняння балансів підприємств різних економічних систем дозволило виявити основні відмінності та особливості відображення окремих складових пасиву балансу, визначити взаємозв'язок між ними та встановити потреби користувачів бухгалтерської звітності в частині пасиву відповідно до впливу різних факторів стану вітчизняної економіки. Постіндустріальний етап розвитку цивілізації характеризується інституційними змінами, де збільшується кількість економічно активних суб'єктів. В основі нових поглядів на процес взаємодії підприємства з іншими суб'єктами стоїть людина як власник, менеджер, працівник та просто член суспільства. У зв'язку з цим, більш глибокого дослідження потребують результати співпраці підприємства з різними суб'єктами економічних відносин. Виявлення наслідків такої співпраці може забезпечити нова структура балансу, побудована за ознакою належності активів тому чи іншому суб'єкту економічних відносин, що забезпечить аналіз їх взаємодії з підприємством на різних стадіях життєвого циклу.

Відсутність єдиної науково обґрунтованої методології обліку руху пасивів як підсистеми обліково-аналітичного забезпечення управління (відсутність чіткого визначеної мети обліку руху пасивів, завдань, принципів, елементів облікової політики, регламенту відбору, групування і узагальнення інформації з руху пасивів) є однією з причин низького рівня ефективності механізму управління фінансовими результатами підприємств різних організаційно-правових форм. Розроблена багаторівнева концепція обліку та контролю руху пасивів враховує принципи організації бухгалтерського обліку та складання звітності, концепцію життєвих циклів пасивів та БПОКРП, ґрунтується на теорії, методології та організації облікового відображення ФГЖ з руху пасивів та сприяє збереженню майна підприємства, об'єктивному розподілу створеного прибутку, соціальному захисту власників та працюючих.

Методологічний підхід до обліку руху пасивів пропонується здійснювати із врахуванням нових об'єктів бухгалтерського обліку руху пасивів, до яких віднесено: установчий, номінальний, оплачений капітали та загальний прибуток звітного періоду і прибуток для розподілу, стійкі пасиви, а також запропоновано вести облік у розрізі наступних суб'єктів економіки: власників (учасників), працівників, фінансових установ, постачальників (підрядників), бюджетних установ, позабюджетних установ, з врахуванням яких удосконалено структуру пасиву бухгалтерського балансу, що сприятиме об'єктивному розподілу прибутку, що передбачено статутом та колективним договором підприємства, достовірному відображенню такої інформації у фінансовій звітності, визначенню можливості і межі соціального захисту власників працюючих, а також належної засновникам частки при успадкуванні. Все це вимагає забезпечення інформацією власників та працюючих з метою контролю їх стану та зміни руху пасивів, виявлення впливу цих змін на діяльність підприємства в цілому та окремих його аспектів; побудови концепції соціального обліку руху пасивів та забезпечення облікового контролю за дотриманням умов колективного договору, що дозволить осмислити соціальні відносини ведення бізнесу в ринкових умовах.

Як новий елемент методу обліку розглядається моделювання, що дозволяє глибше і детальніше прослідкувати проблеми обліку руху пасивів. В дисертації запропоновано ряд обліково-економічних моделей руху пасивів. За допомогою моделювання первинні документи формалізуються, створюються умови для подальшої комп'ютерної обробки, що дозволяє глибше і детальніше розглядати проблеми обліку руху пасивів, спростити техніку облікового процесу та підвищити ефективність з метою ухвалення управлінських рішень.

Дискусійними теоретико-методологічні питання методики інвентаризації власного капіталу та зобов'язань у зв'язку з відсутністю теоретичних розробок та науково-обґрунтованої методики як такої. Пропонується застосовувати поняття “зустрічна перевірка” операцій з пасивами, тому що при інвентаризації операцій з пасивами не виявляються лишки та недостачі, а лише наявність розбіжностей: відхилень, переплат та недоплат; не має матеріально відповідальних осіб, що відповідають за стан пасивів, не може бути пересортувань чи природного убутку. Окреслені об'єкти, завдання та процес зустрічної перевірки операцій з пасивами, що сприятиме забезпеченню достовірності облікових даних в частині руху операцій з пасивами.

Неоднозначність методологічних засад контролю руху пасивів призводить до виникнення порушень та неефективних дій контролерів при здійсненні контролю діяльності підприємства, у зв'язку з цим в частині внутрішнього контролю руху пасивів контролю операцій з власним капіталом, довгостроковими та короткостроковими зобов'язаннями визначено: предмет контролю; об'єкти контролю та джерела інформації, а також розкрито процеси контролю операцій з власним капіталом та зобов'язаннями. За кожним об'єктом пасиву визначено завдання перевірки, розкрито підходи до застосування прийомів документального та фактичного контролю.

### *3. В області організації і здійсненні обліку руху пасивів:*

Ключові процеси, що відбуваються на підприємстві: конкуренція; соціокультурний розвиток людини; процес співпраці між різними учасниками бізнесу; порядок організації контролю впливають на організацію обліку руху

пасивів. На якісно новому рівні рекомендовано здійснювати організацію та ведення обліку цих процесів з метою захисту прав засновників та працюючих, бачити людину в цьому процесі. Державне регулювання обліку руху пасивів повинно мати напрямок соціального характеру, виходячи з названих вище процесів.

Визначена стратегія організації і ведення обліку руху пасивів на основі конвергенції – злиття, адаптації, об'єднання національної системи обліку і звітності та МСФЗ, яка передбачає структурно-категоріальний апарат багаторівневої політики руху пасивів (міжнаціональний, національний, субнаціональний, місцевий і локальний рівні), зміст якої полягає у комплексному формуванні облікових політик владного і локального рівнів, що визначають інтереси держави, суб'єктів господарювання та сприяють гармонізації обліку руху пасивів.

Особливістю життєвого циклу підприємства є проходження чотирьох основних стадій свого розвитку, а саме: зародження, зростання, стабілізації, спаду. Кожна з цих стадій характеризується різним співвідношенням пасивів. Їх аналіз з урахуванням стадій життєвого циклу за сучасної структури показав пряму залежність між фінансовим станом підприємства та питомою вагою власного капіталу в структурі пасивів. Розкрито особливості руху пасивів на підприємствах різних організаційно-правових форм з врахуванням життєвого циклу, що є важливим і ефективним інструментом при організації та веденні бухгалтерського обліку зобов'язань та власного капіталу.

З численної кількості видів прибутку виділено ті, що мають значення для бухгалтерського обліку та вдосконалення методики обліку операцій з нерозподіленим прибутком. З метою уникнення наявних розбіжностей запропоновано: до рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” відкривати субрахунки: 441 “Нерозподілені прибутки” та 442 “Непокриті збитки”. Для обліку прибутку звітного періоду ввести новий рахунок 78 “Прибуток звітного періоду” з наступними субрахунками: 781 “Загальний прибуток звітного періоду” та 782 “Прибуток для розподілу”. Частина прибутку, що залишиться нерозподіленою, буде перенесена на рахунок 441. Рахунок 78 призначений для розподілу прибутку, отриманого в звітному періоді, який ділиться на дві частини: той що розподіляється і той, що залишається нерозподіленим, тобто на кінець періоду перша частина перетворюється у фонди підприємства, а друга – переноситься на рахунок 441 для відображення в балансі.

#### *4. В області удосконалення практики бухгалтерського обліку і контролю:*

У зв'язку зі значною кількістю судових спорів щодо операцій з власним капіталом обґрунтовано доцільність розробки документу, який би засвідчував розмір внесків засновників. Визначено необхідність зберігання засновницьких документів про внесені майно та зміни в його оцінці в розрізі засновників для забезпечення спадщини; щорічно видавати засновникам спеціальні документи із зазначенням наявного на кінець року майна, належну та виплачену долю прибутку та інші соціальні виплати за колективним договором. Визначено особливості документування операцій з руху пасивів на всіх стадіях життєвого циклу підприємства, що сприятиме забезпеченню зацікавлених користувачів достовірною

та необхідною інформацією щодо змін у власному капіталі та зобов'язаннях підприємства. Соціальна відповідальність бізнесу має бути спрямована на розробку та підготовку зіставних звітів про практичні результати діяльності підприємства з виконання статутних вимог та умов колективного договору, що стимулюватиме розвиток підприємства – мотивує працівників, підвищує прозорість діяльності для інвесторів, сприяє створенню позитивної корпоративної культури.

Існуючі наукові розробки не в повній мірі розкривають організаційно-методичні аспекти контролю руху операцій з пасивами. Удосконалено методологічні підходи контролю руху пасивів у частині методики контролю операцій з власним капіталом, що враховує всі його складові, та методику контролю операцій із зобов'язаннями, яка складається з наступних етапів: перевірка підстави виникнення зобов'язань; перевірка повноти нарахування та виникнення зобов'язань; перевірка своєчасності та повноти погашення зобов'язань; проведення зустрічної перевірки залишків зобов'язань; перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку зобов'язань та узагальнення виявлених порушень, що сприяє оперативному і якісному контролю виникнення і рух пасивів.

Попри великомасштабність проведених досліджень, до цих пір відсутній повний та послідовний процес аналізу руху пасивів. Аналіз руху пасивів можна розглядати у широкому або у вузькому значенні, в залежності від поставленої мети та потреби користувачів. Виявлено методи та прийоми аналізу, що використовуються при проведенні аналізу стану пасивів визначених об'єктів. Удосконалено процес здійснення аналізу стану руху пасивів, в ході якого запропоновано враховувати стадії життєвого циклу підприємства, що сприятиме спрощенню роботи аналітиків-практиків.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Монографії:**

1. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія / [Відповід. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с. (заг. обсяг 40,7 друк. арк., індивідуально автора 2,6 друк. арк.: досліджено історичні аспекти інвентаризації в господарському контролі).

2. Розвиток системи бухгалтерського обліку: реалізація мікроекономічних запитів: монографія / Л.В. Чижевська, К.В. Романчук, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 444 с. (заг. обсяг 25,81 друк. арк., індивідуально автора 2,02 друк. арк.: розкрито сутність капіталу в теорії бухгалтерського обліку, альтернативні варіанти складових пасиву в бухгалтерському рівнянні).

3. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Н.І. Петренко. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 544 с. (31,62 друк. арк.).

### **Статті у наукових фахових виданнях:**

4. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І. Петренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Випуск 1(16). – 380 с. – С. 219-228 (0,44 друк. арк.).



5. Петренко Н.І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку / Н.І. Петренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Випуск 1(19). – 380 с. – С. 297-300 (0,30 друк. арк.).

6. Петренко Н.І. Нормативне регулювання операцій з обліковими резервами підприємства: історичні та сучасні підходи / Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2(56). – Ч. 1. – 256 с. – С. 174-180 (заг. обсяг 0,96 друк. арк., індивідуально автора 0,48 друк. арк.: досліджено підходи до удосконалення нормативного регулювання операцій з обліковими резервами).

7. Петренко Н.І. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів / Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Випуск 2 (20). – 532 с. – С. 385-396 (заг. обсяг 0,9 друк. арк., індивідуально автора 0,4 друк. арк.: досліджено підходи до обліку резервів майбутніх витрат і платежів).

8. Петренко Н.І. Удосконалення методики обліку операцій з нерозподіленим прибутком / Н.І. Петренко, Н.І. Локтіонова // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 4(58). – 431 с. – С. 100-105 (заг. обсяг 0,93 друк. арк., індивідуально автора 0,46 друк. арк.: запропоновано схему формування та розподілу прибутку в бухгалтерському обліку).

9. Петренко Н.І. Наукові підходи до визначення поняття “пасив” в обліково-економічній літературі / Н.І. Петренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Випуск 3 (21), Ч. 2. – 456 с. – С. 275-279 (0,42 друк. арк.).

10. Петренко Н.І. Розвиток та удосконалення структури пасиву балансу / Н.І. Петренко // Економічні науки: збірник наукових праць / Серія “Облік і фінанси”. – Луцьк: Луцький національний технічний університет, 2011. – Випуск 8(29). – Ч. 4.– 500 с. – С. 19-32 (0,73 друк. арк.).

11. Петренко Н.І. Особливості організації обліку соціального страхування та вирішення соціальних судових спорів у Республіці Польща / Н.І. Петренко // Вісник Запорізького національного університету: зб. наук. праць. / Серія: Економічні науки. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2012. – № 13. – 242 с. – С. 121-125 (0,5 друк. арк.).

12. Петренко Н.І. Зобов’язання в науковій літературі: аналіз стану досліджень / Н.І. Петренко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1(59). – 273 с. – С. 154-159 (0,77 друк. арк.).

13. Петренко Н.І. Складові власного капіталу в зарубіжних країнах: обліковий аспект / Н.І. Петренко // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету: зб. наук. праць. / Серія: Економічні науки. – Чернівці: Технодрук, 2012. – Випуск 1(22). – 468 с. – С. 314-326 (0,78 друк. арк.).

14. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік як засіб забезпечення інформаційних потреб акціонерів / Н.І. Петренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, – 2012. – № 1(22). – 448 с. – С. 289-300 (0,82 друк. арк.).

15. Петренко Н.І. Еволюція поняття “власний капітал” / Н.І. Петренко // Економічні науки: збірник наукових праць. / Серія: “Облік і фінанси”. – Луцьк: Луцький національний технічний університет, 2012. – Випуск 9(33). – Ч. 3. – 548 с. – С. 42-51 (0,45 друк. арк.).

16. Петренко Н.И. Обеспечение будущих расходов и платежей: методологические и практические проблемы бухгалтерского учета / Н.И. Петренко, Л.Ф. Маценко // Международный бухгалтерский учет. – Москва: 2012. – № 25(223). – С. 54-60 (заг. обсяг 0,61 друк. арк., індивідуально автора 0,31 друк. арк.: визначено методологічні та практичні проблеми бухгалтерського обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів).

17. Петренко Н.І. Аналіз джерел фінансування вітчизняних підприємств: підходи до удосконалення / Н.І. Петренко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2012. – Випуск 10. – Частина 4. – 446 с. – С. 293-296 (0,41 друк. арк.).

18. Петренко Н.І. Нерозподілений прибуток в загальній класифікації прибутку / Н.І. Петренко // Наука й економіка. Науково-технічний журнал Хмельницького економічного університету. – 2012. – № 2(26). – 239 с. – С. 79-84 (0,45 друк. арк.).

19. Петренко Н.І. Довгострокові зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку: сутність та складові / Н.І. Петренко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2012. – Випуск II(46). – 412 с. – С. 367-374 (0,56 друк. арк.).

20. Петренко Н.І. Пасив – категорія бухгалтерського обліку / Н.І. Петренко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 2(60). – 360 с. – С. 103-107 (0,64 друк. арк.).

21. Петренко Н.І. Генезис економічного аналізу у стародавні часи / Н.І. Петренко // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4(229). – 143 с. – С. 139-142 (0,56 друк. арк.).

22. Петренко Н.І. Пасив і пасивні рахунки бухгалтерського обліку у вітчизняних наукових дослідженнях / Н.І. Петренко // Вісник ДонНУЕТ. – 2012. – № 3(55). – 464 с. – С. 388-395 (0,46 друк. арк.).

23. Петренко Н.І. Удосконалення класифікації поточних зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку / Н.І. Петренко // Вісник СевГТУ. / Серія: Економіка і фінанси. – 2012. – № 130. – 280 с. – С. 166-171 (0,59 друк. арк.).

24. Петренко Н.І. Поняття та складові елементи стійких пасивів / Н.І. Петренко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3(61). – 384 с. – С. 149-154 (0,76 друк. арк.).

25. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік поточних зобов'язань: категорії, поняття, терміни / Н.І. Петренко // Вісник Донбаської Державної машинобудівної академії. – 2012. – 1(26). – 326 с. – С. 184-188 (0,53 друк. арк.).

26. Петренко Н.І. Місце та роль аналізу стану пасивів в системі аналізу фінансового стану підприємства / Н.І. Петренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – № 2(23). – 396 с. – С. 276-289 (0,86 друк. арк.).

**Тези та тексти виступів на конференціях:**

27. Петренко Н.І. Електронні документи як об'єкти контролю та судово-бухгалтерської експертизи / Н.І. Петренко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (м. Житомир, 25-26 лютого 2009 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 68 с. – С. 52-54 (0,17 друк. арк.).

28. Петренко Н.І. Форми використання бухгалтерських знань при розкритті правопорушень / Н.І. Петренко // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матер. VI Міжн. наук.-практ. конф. / відповідальні за випуск: проф. В.С. Рудницький, доц. В.І. Бачинський (м. Львів, 28-29 квітня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Львівська комерційна академія – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – 584 с. – С. 346-347 (0,13 друк. арк.).

29. Петренко Н.І. Підходи до трактування поняття “пасив” у працях проф. Я.В. Соколова / Н.І. Петренко // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (г. Житомир, 16-17 июня 2011 г.) / МОНмолодежьспорт Украины, Житомирский государственный технологический университет. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с. – С. 108-110 (0,09 друк. арк.).

30. Петренко Н.І. Основні підходи до удосконалення внутрішнього контролю операцій зі загальнообов'язкового соціального страхування / Н.І. Петренко // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (м. Житомир, 16 липня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 112 с. – С. 73-75 (0,12 друк. арк.).

31. Петренко Н.І. Облік власного капіталу: проблемні питання / Н.І. Петренко // Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України: збірник тез міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 27-28 жовтня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2011. – 358 с. – С. 206-208 (0,14 друк. арк.).

32. Петренко Н.І. Вплив сутності капіталу на теорію бухгалтерського обліку / Н.І. Петренко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України:

збірник тез доповідей XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Суми, 27-28 жовтня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, ДВНЗ “Українська академія банківської справи Національного банку України”. – Суми: ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2011. – Т. 1. – 169 с. – С. 64-66 (0,10 друк. арк.).

33. Петренко Н.І. Пасив бухгалтерського балансу: проблеми трактування / Н.І. Петренко // Методологія, методи та інструментарій фінансово-економічного та організаційно-правового регулювання відтворювальних процесів за інноваційно-інвестиційною моделлю: матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Чернівці 24-25 листопада 2011 р.) / Міністерство фінансів України, Буковинська державна фінансово-економічна академія. – Чернівці: БДФА, 2011. – 428 с. – С. 315-316 (0,13 друк. арк.).

34. Петренко Н.І. Необходимость усовершенствования бухгалтерского баланса / Н.І. Петренко // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, статистики и налогообложения: материалы VI Всероссийской научно-практической конференции / Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2011. – 216 с. – С. 56-59 (0,17 друк. арк.).

35. Петренко Н.І. Методика аудиту Звіту про власний капітал / Н.І. Петренко // Майбутнє-аудит: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 09 грудня 2011 р.) / редкол. М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов. / МОНмолодьспорт України, Криворізький національний університет. – Кривий Ріг: ФОП Чернявський Д.О., 2011. – 500 с. – С. 112-114 (0,13 друк. арк.).

36. Петренко Н.І. Цільове фінансування в ринковій економіці / Н.І. Петренко // Інноваційні моделі розвитку фінансової, економіко-виробничої, освітньої і соціально-гуманітарної сфер державності (м. Харків, 14 грудня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Харківський інститут бізнесу і менеджменту. – Харків: ХІБМ, 2011. – 283 с. – С. 165-167 (0,08 друк. арк.).

37. Петренко Н.І. Сутність пасивів у працях вчених-економістів / Н.І. Петренко // Економічні погляди: теорія і практика: збірник тез наукових робіт міжнародної-науково-практичної конференції (м. Одеса, 3-4 лютого 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Центр економічних досліджень та розвитку – [у 2-х частинах]. – О.: Центр економічних досліджень та розвитку, 2012. – Ч. II. – 72 с. – С. 21-22 (0,12 друк. арк.).

38. Петренко Н.І. Джерела утворення кругообігу капіталу / Н.І. Петренко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірн. тез Десятої Всеукр. наук. Internet-конф. студентів і молодих вчених, присвячених видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (м. Житомир, 22-23 лютого 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 208 с. – С. 199-201 (0,11 друк. арк.).

39. Петренко Н.І. Суть та значення категорії “статутний капітал” в системі бухгалтерського обліку / Н.І. Петренко // Формування практичних компетенцій у майбутніх фінансистів: досвід співпраці ВНЗ та працедавців України: тези доп. IV міжрегіональної наук.-практ. конф. студ., аспір. та молодих вчених:

(м. Дніпропетровськ, 1 березня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Дніпропетровський університет ім. Альфреда Нобеля; за заг. ред. С.А. Кузнецової. – Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет ім. Альфреда Нобеля, 2012. – 172 с. – С. 18-20 (0,14 друк. арк.).

40. Петренко Н.І. Альтернативні варіанти розподілу прибутку в бухгалтерському обліку / Н.І. Петренко, Н.І. Локтіонова // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 березня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Київ. нац. торг.-екон. ун-т.: тези доп. / відп. ред. Л.В. Нападовська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 356 с. – С. 123-125 (заг. обсяг 0,15 друк. арк., індивідуально автора 0,08 друк. арк.: особисто автором розкрито переваги та недоліки варіантів розподілу прибутку в бухгалтерському обліку та запропоновано найоптимальніший).

41. Петренко Н.І. Пасив балансу в командно-плановій та ринкових системах: порівняльний аспект / Н.І. Петренко // Досвід роботи підприємств при фінансовій кризі: збірник праць всеукр. наук.-практ. конф. (м. Миколаїв, 28 березня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Миколаївський політехнічний інститут. – Миколаїв: Ділова інформація, 2012. – 84 с. – С. 73-74 (0,14 друк. арк.).

42. Петренко Н.І. Бухгалтерська думка та передумови виникнення категорії “капітал” / Н.І. Петренко // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація: тези доповідей учасників X Міжнар. наук. конф. (м. Київ, 30 березня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – 340 с. – С. 82-84 (0,17 друк. арк.).

43. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік власного капіталу різних суб'єктів господарювання: порівняльний аспект / Н.І. Петренко // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (м. Вінниця, 10 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Тернопільський національний економічний університет, Вінницький інститут економіки. – Том II. – Тернопіль: Крок, 2012. – 291 с. – С. 143-145 (0,18 друк. арк.).

44. Петренко Н.І. Прибуток в капіталістичному та соціалістичному господарюванні: порівняльні аспекти / Н.І. Петренко // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функції у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: тези доп. Міжнар. наук.-практ. інтер. конф. (м. Донецьк, 25 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського [Інститут обліку і фінансів] / [ред. кол. О.О. Шубін та ін.] – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2012. – 565 с. – С. 536-538 (0,12 друк. арк.).

45. Петренко Н.І. Сучасні підходи до удосконалення пасиву бухгалтерського балансу / Н.І. Петренко // Перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в контексті інтеграційних та глобалізаційних процесів: матер. Всеукр. наук.-метод. конф. (м. Севастополь, 26-28 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Севастоп. нац. техн. ун-т / наук. ред. Т.М. Одінцева. – Севастополь, СевНТУ 2012. – 308 с. – С. 82-84 (0,13 друк. арк.).

46. Петренко Н.І. Капітал як об'єкт економіко-правових відносин / Н.І. Петренко // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: тези доповідей наук.-практ. конф. (м. Львів, 26-28 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Нац. ун-т. "Львівська політехніка" – Львів: Видавництво Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2012 р. – 408 с. – С. 246-247 (0,13 друк. арк.).

47. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік пасивів на стадіях розвитку підприємства / Н.І. Петренко // Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого: збірник тез наукової конференції, присвяченій пам'яті Заслуженого професора Житомирського державного технологічного університету Я.В. Соколова (м. Житомир, 15 червня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 396 с. – С. 103-107 (0,35 друк. арк.).

48. Петренко Н.І. Категорії пасиву в бухгалтерському обліку: взаємопроникнення понять / Н.І. Петренко // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (м. Житомир, 16 липня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 136 с. – С. 92-96 (0,24 друк. арк.).

#### **Інші публікації:**

49. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій. Навч. пос. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 320 с. (заг. обсяг 21,30 друк. арк., індивідуально автора 0,82 друк. арк.: розкрито теоретичні аспекти інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку та особливості обліку результатів інвентаризації).

50. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності облік і аудит / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с. (заг. обсяг 38,85 друк. арк., індивідуально автора 9,71 друк. арк.: розкрито способи перевірки документів, методика ревізії операцій з власним капіталом, забезпеченням зобов'язань, довгостроковими та поточними зобов'язаннями).

51. Бондарь В.П. Вопросы инвентаризации в экономической литературе: Учебное пособие. / В.П. Бондарь, Н.И. Петренко, Дм.Л. Кузьмин. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 868 с. (заг. обсяг 62,3 друк. арк., індивідуально автора 20,7 друк. арк.: розкрито тенденції розвитку питань інвентаризації на сторінках журналів "Бухгалтерський учет", "Счетоводство", "Учет и финансы в колхозах и совхозах").

52. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред [із передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с. (заг. обсяг 64,08 друк. арк., індивідуально автора 0,87 друк. арк.: розкрито економічну сутність власного капіталу та облік складових власного капіталу).

53. Петренко Н.И. Методика экспертного исследования операций по налоговым платежам в Украине / Н.И. Петренко // Бухгалтер и закон. – 2010. – № 12(144). – 396 с. – С. 35-42 (0,72 друк. арк.).

54. Петренко Н.І. Документування операцій з пасивами підприємства / Н.І. Петренко // Економіка: реалії часу. – Одеса: Одеський національний політехнічний університет, 2012. – № 2(3). – 396 с. – С. 141-146 (0,59 друк. арк.).

### АНОТАЦІЯ

**Петренко Н.І. Бухгалтерський облік і контроль руху пасивів підприємства: теорія, методологія, організація. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир, 2013.

Володіння своєчасною і об'єктивною інформацією про власників та їх статки, соціальний захист засновників, працюючих та їх сімей – передумова успішного розвитку кожного підприємства. Тому, операції з руху пасивів набувають все більшого значення. У теоретичному контексті розкрито сутність капіталу як балансової рівності, проведено аналіз балансів підприємств різних економічних систем та визначено найбільш оптимальну структуру пасиву балансу із врахуванням інтересів суб'єктів економіки; доведено існування категорії бухгалтерського обліку “пасиви”; висвітлено притаманні їй властивості та характеристики, розкрито зміст законів та закономірностей обліку руху пасивів. Доведено, що облікова наука вивчає рух пасивів у процесі господарювання з позиції з позиції соціального захисту власників та працюючих – разом з діями людини в цьому процесі; обґрунтовано поведінку пасивів на різних стадіях життєвого циклу підприємства; виділено нові об'єкти бухгалтерського обліку руху пасивів; запропоновано класифікацію пасивних рахунків, методик обліку і розподілу прибутку; підходи щодо формування облікової політики руху пасивів; методичні положення контролю операцій з власним капіталом та зобов'язаннями; методик та етапи аналізу стану пасивів для оперативного отримання релевантних показників з руху пасивів; розроблено концепцію формування багаторівневої політики обліку руху пасивів; вдосконалено методик обліку власного капіталу; досліджено сутність документування як складової методу бухгалтерського обліку; прикладні питання зустрічної перевірки пасивів та моделювання руху пасивів.

**Ключові слова:** наука, теорія, методологія, рух пасивів, облік пасивів, розподіл прибутку, багаторівнева концепція, зобов'язання, капітал, баланс.

### АННОТАЦИЯ

**Петренко Н.И. Бухгалтерский учёт и контроль движения пассивов предприятия: теория, методология, организация. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта, Житомир, 2013.

Владение своевременной и объективной информацией об имуществе предприятия, его состоянии, собственниках, социальной защите учредителей, работников и их семей, – предпосылка успешного развития каждого предприятия. В связи с этим, учетное отражение операций по движению пассивов приобретают все большее значение. Целью диссертационного исследования является решение важной научной проблемы по разработке и обоснованию учета движения пассивов, которая отвечала бы уставным требованиям и условиям коллективных договоров предприятий; методов анализа и контроля эффективного использования капитала, управления обязательствами и мероприятиями по социальной защите собственников и работников на основе разработки теоретических основ движения пассивов в условиях постиндустриального общества; построение многоуровневой концепции и учетной парадигмы с целью объективности при формировании и распределении прибыли.

*Объектом исследования* выступает учетная информация о движении пассивов как явление экономических отношений между субъектами хозяйствования, собственниками и работающими, способы и формы документального отражения в учете отношений собственности в контексте развития постиндустриальной экономики.

*Предметом исследования* являются бизнес-процессы, порождающие социально-экономические отношения между собственниками, работающими и другими лицами, находящие отражение в учете движения пассивов, создающие его информационную базу.

В теоретическом контексте раскрыт исторический характер пассивов как экономической категории, их сущность и процесс усовершенствования структуры пассива бухгалтерского баланса. Доказано, что учетная наука изучает движение пассивов в процессе ведения хозяйства со своей особенной стороны – вместе с действиями человека в этом процессе; изменение одного типа культуры другим сопровождается глобальным изменением основных ценностей общества, а значит, организации и ведения учета; определена необходимость государственного регулирования учета движения пассивов как явления социального характера; предложено ежегодно предоставлять учредителям специальные документы с указанием числящегося за ними на конец года имущества в соответствующей оценке; об Аудит основано понятие учета движения пассивов как способа и формы реального существования капитала и обязательств, как сложного объекта учета; выделены объекты бухгалтерского учета движения пассивов, существующие проблемы составления и предоставления отчетности; предложена фасетно-блочная схема классификации пассивных счетов, насчитывающая 6 фасет-блоков; концепция учета пассивов как подсистема бухгалтерского учета и основных принципов его организации и ведения; методика учета и распределения прибыли и отображения операций с нераспределенной прибылью; подходы относительно формирования учетной политики движения пассивов, применения элементов бухгалтерского анализа для оперативного получения релевантных показателей движения пассивов по данным бухгалтерских счетов; разработана концепция социального учета движения пассивов и рекомендации относительно организации и ведения аналитического учета пассивов, учитывающая установление связей между



показателями коллективного договора и нормами устава относительно социальной защиты работников и собственника, получения части прибыли и наследственности; усовершенствована методика учета и распределения прибыли; система контроля соблюдения условий коллективного договора как подсистемы бухгалтерского учета; исследована сущность документирования как составляющей метода бухгалтерского учета; усовершенствованы прикладные вопросы встречной проверки пассивов.

Предложено решение научной проблемы, связанной с развитием теоретических, усовершенствованием методологических и организационных принципов учета движения пассивов; обоснована и разработана концепция документального подтверждения фактов движения пассивов, призвана способствовать объективному распределению сформированной прибыли, социальной защиты интересов собственника (наследственности надлежащей ему части имущества), работников и их семей, разработке парадигмы и принципов учета, аналитики его ведения.

Разработана концепция учета пассивов, обеспечивающая возможность каждого работника предприятия получать информацию и контролировать состояние и движение пассивов, направляющихся на улучшение жизни работающих в рамках прав, предусмотренных учредительными документами. Осуществлен анализ соотношения составляющих пассива бухгалтерских балансов предприятий, что обеспечивает их взаимозаменяемость на разных стадиях развития предприятия. Учету движения пассивов свойственны специфические для субъектов ведения хозяйства объекты учета, что позволяет утверждать о самостоятельной подсистеме как особом объекте науки и практики. Обоснованно, что пассивы как самый сложный объект учета, предназначен для: обеспечения информацией собственников имущества и работников; контроля состояния и изменения размеров самих пассивов в целях влияния этих изменений на деятельность предприятия в целом. Выявлены содержание и объемы потребности (менеджеров, сотрудников), являющихся базой для разработки теории и методологии ведения учета движения пассивов в течение всего жизненного цикла предприятия.

Предложенные концепции формирования науки контроля объединяют теорию и практику, сформировавшиеся в нашей стране, с международными концепциями и предоставляют возможность осуществить эффективный синтез в прикладном использовании. Практическая значимость положений, рекомендаций и выводов исследования заключается в возможности их использования в работе менеджеров, бухгалтеров, внутренних контрольных служб субъектов ведения хозяйства.

**Ключевые слова:** наука, теория, методология, движение пассивов, учет пассивов, распределение прибыли, многоуровневая концепция, обязательство, капитал, баланс.

## ANNOTATION

**Petrenko N.I. Accounting for and control over the movement of liabilities at an enterprise: theory, methodology, organization. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences by speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science, Youth and Sport of Ukraine, Zhytomyr, 2013.

Possession of timely and objective information about the owners and their wealth, social security of the founders, employees and their families is the precondition for a successful development of any enterprise. Therefore, transactions with movement of liabilities are becoming increasingly important. In the theoretical context, the essence of capital as a balance equality has been disclosed, the analysis of balance sheets of the companies of different economic systems has been carried out as well as the optimal structure of liabilities, taking into account the interests of business entities has been determined; the existence of the accounting category "liabilities" has been proved; its inherent properties and characteristics have been highlighted; the content of laws and patterns of accounting for movement of liabilities has been disclosed.

It has been proved that the accounting science studies movement of liabilities in business activity from its special angle – it includes people's actions into this process; the behavior of liabilities at different stages of company's life cycle has been grounded; new objects of accounting for movement of liabilities have been outlined; issues as follows have been suggested: the classification of liability accounts, methods of calculating and distributing earnings; approaches towards working out of accounting policy for movement of liabilities; methodic statements of control over the transactions with owners' equity and liabilities; methods and stages of analyzing the state of liabilities and owners' equity for immediate getting of relevant indicators on the movement of liabilities; the theory of forming the multi-level policy of accounting for liabilities has been developed; methods of accounting for owners' equity have been improved; the essence of documentation as a constituent of the accounting method as well as the applied problems of counter checking of liabilities and modeling of movement of liabilities have been researched.

**Key words:** science, theory, methodology, movement of liabilities, accounting for liabilities, distribution of earnings, multi-level conception, liabilities, equity, balance.

---

Підписано до друку 31.01.2013 р. Формат 60x84/16.  
Ум. друк. арк. 1,9. Тираж 100 прим.  
Замовлення № 296

---

Редакційно-видавничий відділ ЖДТУ  
10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103