

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ.

Том 4:

Розвиток обліку, аналізу і
аудиту суб'єктів суспільного
інтересу

Монографія

ЖИТОМИР
2017

УДК 657.1:001.89(477.42)
Б94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 3 від 30.10.2017 р.)*

Рецензенти:

Д.е.н., професор О.М. Петрук
Житомирський державний технологічний університет

Д.е.н., професор О.А. Лаговська
Житомирський державний технологічний університет

Колектив авторів:

БЕЗРУЧУК С.Л., ВИГІВСЬКА І.М., ГОЛОЧАЛОВА І.М., ГОРОХОВЕЦЬ Ю.В.,
ГРАБЧУК І.Л., ІВАНЕНКО В.О., ЛЯХОВИЧ Г.І., ОПРЕЛЯНСЬКА В.В.,
ОСТАПЧУК Т.П., ПЛАХТІЙ Т.Ф., РЕНКАС О.М., СВІРКО С.В.,
СЕМАНЮК В.З., СИВАК О.Б., ХОМЕНКО Г.Ю., ЦУРКАНУ В.І., ЧІК М.Ю.,
ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК І.А.

Б94 Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4: Розвиток
обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу:
монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей. – Житомир:
ЖДТУ, 2017. – 340 с.

ISBN 978-966-683-392-4(заг.)
ISBN 978-617-7607-53-2 (Т. 4)

Монографію присвячено питанням розвитку обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу в частині розвитку теорії обліку в контексті сучасного економічного знання, розвитку методології обліку, аналізу та аудиту окремих об'єктів, що мають суспільне значення, концептуальних підходів визначення якості бухгалтерського обліку суб'єктів суспільного інтересу, а також трансформації соціальної відповідальності бізнесу, що являє собою суспільний інтерес, в умовах гібридної війни, яка наразі триває в Україні.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку і аудиту в Україні та світі.

Окремі матеріали монографії підготовлено за результатами виконання наукової роботи “Трансформація соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни”.

УДК 657.1:001.89(477.42)

ISBN 978-966-683-392-4(заг.)
ISBN 978-617-7607-53-2 (Т. 4)

© Колектив авторів, 2017
© ЖДТУ, 2017
© Євенок О.О., видання, 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА		5
РОЗДІЛ 1. ТРАНСФОРМАЦІЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФОРМУВАННІ ПУБЛІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ		7
1.1. БЕЗРУЧУК С.Л.	Концептуальні підходи визначення якості бухгалтерського обліку суб'єктів суспільного інтересу	7
1.2. ВИГІВСЬКА І.М., ХОМЕНКО Г.Ю., РЕНКАС О.М.	Соціальна відповідальність бізнесу та ризику філантропії в умовах гібридної війни	33
1.3. ПЛАХТІЙ Т.Ф.	Методологія оцінки якості в бухгалтерському обліку: теоретико-організаційні засади	52
1.4. СВІРКО С.В.	Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті сучасних економічних та освітніх процесів	72
1.5. СЕМАНЮК В.З.	Розвиток теорії обліку в контексті сучасного економічного знання	94
1.6. СИВАК О.Б.	Надання благодійної допомоги підприємствами в умовах гібридної війни	124
1.7. ЧІК М.Ю.	Lean-облік в діяльності суб'єктів суспільного інтересу: теоретичні аспекти	151
1.8. ЮХИМЕНКО- НАЗАРУК І.А.	Теоретико-методологічні засади бухгалтерського відображення специфічних активів	168

РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ В КОНТЕКСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ		191
2.1. ВИГІВСЬКА І.М., ОПРЕЛЯНСЬКА В.В.	Фармацевтичні товари як об'єкт бухгалтерського обліку: проблеми ідентифікації	191
2.2. ГОЛОЧАЛОВА І.М., ЦУРКАНУ В.І.	Деякі проблеми оцінки та бухгалтерського обліку людського капіталу в інноваційній економіці	215
2.3. ГОРОХОВЕЦЬ Ю.В.	Напрями розвитку облікової оцінки та звітності щодо нематеріальних активів підприємства в контексті теорії вартісно-орієнтованого управління	248
2.4. ГРАБЧУК І.Л., ІВАНЕНКО В.О., ЛЯХОВИЧ Г.І.	Маркетинговий аналіз: застосування аутсорсингу в процесі його організації	278
2.5. ОСТАПЧУК Т.П.	Інститут права власності на земельні ресурси як основа облікового відображення операцій з ними	309

І.А. ЮХИМЕНКО-НАЗРУК,

кандидат економічних наук, доцент

Житомирський державний технологічний університет

1.8. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СПЕЦИФІЧНИХ АКТИВІВ

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку склалась сприятлива ситуація для проведення досліджень на основі використання неоінституційної економічної теорії, що зумовлюється наступними причинами:

1. Вченими-інституціоналістами розроблені і обґрунтовані концепції та підходи, які можуть застосовуватись в бухгалтерському обліку;

2. В наукових колах відбулось остаточне закріплення розуміння бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту;

3. Бухгалтерський облік, як система збору, обробки та передачі інформації для прийняття управлінських рішень піддається значній критиці внаслідок втрати релевантності облікової інформації;

4. Відбувається зміна техніко-технологічного базису ведення і організації бухгалтерського обліку – перехід від паперового та комп'ютерного обліку, до мережево-комп'ютерного обліку на основі використання “хмарних технологій”.

Існування вищенаведених причин зумовлює необхідність пошуку нових неоінституційних інструментів для удосконалення існуючої системи облікових знань та забезпечення відповідності змістовного наповнення і форми представлення облікової інформації зростаючим потребам користувачів у ХХІ-му столітті. Використання таких інструментів дозволяє перенести увагу вчених в сфері бухгалтерського обліку з досліджень, які враховують зміни технологічних аспектів ведення та організації облікової системи, на неоінституційні дослідження, які мають кращий потенціал для обґрунтування сутності економічних явищ і процесів, що відбуваються на підприємствах.

Використання інституційної теорії в бухгалтерському обліку на думку сучасних вчених в цілому дозволяє ввести стандартний бухгалтерський облік в більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні змістовні механізми його розвитку на перспективу (Л.А. Чайковська [¹, с. 15]), застосувати пізнавальний потенціал, який починає складати теоретичний і методологічний базис економічних дисциплін (І.Б. Садовська [², с. 119]),

¹ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология). Автореф. дис... на соискание уч. степени д.э.н. : спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 45 с.

² Садовская И.Б. Влияние институциональной теории на развитие концепции управленческого учета / И.Б. Садовская // Проблемы экономики и менеджмента. – 2014. – № 3 (31). – С. 119-123.

розглядати бухгалтерський облік в комплексі з іншими науками про управління і у взаємозв'язку з такими дисциплінами як право, соціологія та ін. (Н.В. Воскресенська, М.В. Львова [³, с. 360]).

Одним із об'єктів вивчення неоінституційної економічної теорії є категорія “специфічність активів”. Вона була введена до складу системи наукових економічних знань порівняно нещодавно – в середині ХХ-го століття. Першим із вчених-економістів, хто поділив всі людські ресурси підприємства на звичайні та специфічні, був Г. Беккер, який займався дослідженнями інвестицій в людський капітал. Хоча дещо раніше дану проблематику також піднімали А. Алчіан, А. Маршал, Дж. Маршак, М. Полані, однак дана категорія розглядалась авторами лише фрагментарно та в контексті вирішення інших економічних проблем. В подальшому класифікація активів на специфічні та неспецифічні була поширена О.Е. Вільямсоном на всі види ресурсів підприємства та покладена в основу трансакційної теорії фірми.

На сьогодні процес здійснення інвестицій в специфічні активи підприємства, які створюють стимули для здійснення опортуністичної поведінки та зростання трансакційних витрат, є одним із центральних питань неоінституційної економічної теорії, оскільки її представники першочергово орієнтувались на дослідження вертикальних взаємодій фірми. Зокрема, як відмічають з цього приводу Е.Г. Фуруботн та Р. Ріхтер, розгляд фірми як мережі контрактів на основі випадків використання або невикористання специфічних для фірми активів можна використовувати як критерій класифікації робіт, що розширили основи неоінституційного аналізу виробничих організацій [⁴, с. 512-513]. П. Джосков з цього приводу теж зазначає, що з початку 1980-х років фокус дискусії з трансакційних витрат перемістився на детермінанти вертикальної інтеграції (внутрішньої організації) і природу контрактних взаємовідносин між фірмами на різних рівнях виробничого процесу, де ключовим питанням стала важливість специфічних активів, яка дозволяє пояснити ці процеси [⁵, с. 170]. Таким чином, вчені-неоінституціоналісти в своїх дослідженнях відійшли від загального аналізу ролі трансакційних витрат в діяльності підприємства до обґрунтування засобів управління ними на основі ідентифікації факторів, що впливають на цей процес, основним серед яких є здійснення інвестицій в специфічні активи підприємства. Проте, подібна тенденція ще не з'явилась в бухгалтерському обліку, оскільки переважна більшість дослідників

³ Воскресенская Н.В. Институциональный подход в бухгалтерском учете / Н.В. Воскресенская, М.В. Львова // Вестник Чувашского университета. – 2011. – № 4. – С. 359-362.

⁴ Фуруботн Э.Г. Институты и экономическая теория: достижения новой институциональной экономической теории / Э. Г. Фуруботн, Р. Рихтер / пер. с англ. под ред. В.С. Катяло, Н. П. Дроздовой. СПб. : Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. – 702 с.

⁵ Джосков П. Специфичність активів і структура вертикальних відносин: емпіричні дані / П. Джосков / Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток :Пер. з англ. / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера. — К. : А.С.К., 2002. – С. 160-188.

інституційної теорії обліку займається вирішенням проблем облікового відображення трансакційних витрат.

Загалом, здійснення підприємствами інвестицій в специфічні активи відбувається через те, що в результаті їх використання можливе зниження витрат, внаслідок чого підприємства, що використовують специфічні активи, одержують більші прибутки у порівнянні з підприємствами, що не володіють такими активами. Специфічність активів розглядається О.Е. Вільямсоном [6, с. 52] як один із критеріїв, який слід враховувати при організації ділових операцій, зокрема, які впливають на величину трансакційних витрат, що виникають в процесі укладання контрактів. Тобто, наявність специфічних активів на підприємстві впливає на вибір способу координації (структури управління) процесом здійснення трансакцій. Використання даного критерію дозволяє оцінити внесок кожного з учасників контракту в процесі його укладання та реалізації, в кінцевому випадку забезпечуючи досягнення балансу інтересів всіх його учасників. Запропонований автором критерій є визначальною відмінністю трансакційної теорії фірми від інших підходів до трактування економічної організації.

Аналогічного підходу до виділення специфічних особливостей економічних ресурсів, що перебувають у власності підприємства, дотримувався акад. Ю.В. Яременко [7], яким була запропонована концепція різноякісних ресурсів, тобто класифікація ресурсів виходячи з їх якісних категорій. Використання підприємствами різноякісних ресурсів на його думку є об'єктивною рисою економічного розвитку. Особливістю підходу акад. Ю.В. Яременка є те, що хоча концепція різноякісних ресурсів є подібною до концепції специфічних активів О.Е. Вільямсона, однак вона використовувалась автором для вирішення проблем технологічної багатокладності економіки на макрорівні, а не для обґрунтування особливостей функціонування підприємств. Внаслідок чого її досить складно використовувати для удосконалення облікової системи, як основного засобу інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень на мікрорівні.

В залежності від рівня специфічності, всі активи підприємства можуть бути поділені на наступні види:

1. Стандартні (неспецифічні);
2. Малоспецифічні (напівспецифічні);
3. Високоспецифічні (унікальні або ідіосинкратичні).

Неспецифічні активи можуть використовуватися багатьма користувачами та їх ринкова вартість мало залежить від того, де вони використовуються.

⁶ Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво “АртЕк”, 2001. – 472 с.

⁷ Яременко Ю.В. Теория и методология исследования многоуровневой экономики / Ю.В. Яременко. – М.: Наука, 2000. – 400 с.

Ринкові інституційні угоди з неспецифічними активами здійснюються шляхом укладання поширених (неокласичних) контрактів у випадку невиконання яких у власників неспецифічних активів виникають незначні трансакційні витрати. Таким чином, для неспецифічних активів наявні альтернативні варіанти їх використання, у випадку застосування яких не відбувається втрати виробничого потенціалу та цінності для підприємства.

Активи другого виду відносяться до специфічних активів, використання яких частково обмежене, оскільки вони можуть використовуватись вузьким колом споживачів. При розірванні угоди одним із її учасників, які пов'язані з використанням малоспецифічних активів, інша сторона несе значні трансакційні витрати внаслідок необхідності пошуку нового контрагента та невиконання умов контракту. Таким чином, будь-яке можливе альтернативне використання малоспецифічних активів призводить до істотної втрати їх виробничого потенціалу.

Активи третього виду характеризуються найвищим рівнем специфічності, їх використання повністю обмежене в інших ніж дана угода випадках. У випадку розірвання угоди щодо використання високоспецифічних активів їх здатність приносити економічні вигоди підприємству прямує до нуля, оскільки їх альтернативне використання є майже неможливим. При цьому, їх цінність не відіграє важливого значення. Наприклад, до високоспецифічних активів можуть бути віднесені як внутрішньостворені програмні продукти, розроблені на основі "MS Excel", вартістю до тисячі грн., так і комплексні інтегровані інформаційні системи, розроблені на базі спеціалізованих платформ ("Oracle", "SAP" та ін.), вартість яких може складати десятки мільйонів грн.

Таким чином, активи другої та третьої груп можуть бути об'єднані категорією "специфічні активи", під якими слід розуміти матеріальні та нематеріальні ресурси підприємства, одержані в результаті здійснення спеціалізованих (специфічних або ідіосинкратичних) інвестицій, використання яких є значно обмеженим або майже неможливим поза межами їх основного призначення (визначеного контрактом), що супроводжується істотною або майже повною втратою їх економічної вартості.

Специфічні активи (малоспецифічні та високоспецифічні) з метою більш глибокого розуміння структури контрактів можуть бути розмежовані за типами специфіки. Перший тип – людські активи, був ідентифікований і описаний Г. Беккером, однак узагальнюючу типізацію специфічних активів вперше запропонував О.Е. Вільямсон [8, с. 55], виділивши наступні типи специфіки: специфіка розташування; специфіка матеріального активу; специфіка людського активу; допоміжні активи. В подальшому дана типізація була розширена

⁸ Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво "АртЕк", 2001. – 472 с.

С. Мастеном, який розробив поняття часової специфіки, а також самим О.Е. Вільямсоном, який додав на початку 1990-х років до попередніх типів специфіку репутації, торговельної марки.

На сьогодні більшістю дослідників, що займаються дослідженням проблематики розвитку неоінституційної теорії, виділяється шість основних типів специфіки активів (табл. 1).

Таблиця 1. Класифікація активів за типами специфіки (узагальнено на основі [9, с. 94-95; 10, с. 173; 11, с. 114])

<i>Тип специфічності</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Приклад</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Специфічність розташування	Близьке географічне розміщення покупця і продавця відображає їх рішення щодо мінімізації трансакційних витрат. Специфічність пов'язується з необхідністю понесення значних витрат на фізичне переміщення активу	Розміщення теплової електростанції, яка використовує вугілля в якості палива, в безпосередній географічній близькості від вугледобувної шахти
Специфічність фізичних активів	Здійснення інвестицій в матеріальні активи, що мають трансакційно-специфічні характеристики конструкції. Їх використання в інших проектах має значно меншу цінність для підприємства	Придбання вугільної печі для електростанції, яка не може використовувати інші види вугілля, за умови розірвання угоди з постачальником передбачає необхідність понесення витрат для її переналадження
Специфічність людського капіталу	Наявність особливих навичок та вмінь, які забезпечують ефективне виконання робіт суто на конкретному підприємстві. Специфічність пов'язується з тим, що їх цінність втрачається зі звільненням працівника з цього підприємства	Вміння програмувати на специфічній мові програмування, наприклад, "1С", або вміння до роботи в інформаційних системах, що власноруч розроблені на підприємстві
Специфічність цільових активів	Здійснення інвестицій в активи загального призначення, коли вироблена на їх основі продукція може виявитися призначеною для одного-єдиного користувача. Їх специфічність пов'язується з тим, що при розірванні контракту у постачальника залишаються значні запаси продукції, попит на яку відсутній	Розробка програмного продукту "1С: Бухгалтерія для України" опинилась під загрозою через заборону її використання на вітчизняних підприємствах, зі значною кількістю яких були укладені угоди на підтримку і обслуговування при використанні системи

⁹ Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво "АртЕк", 2001. – 472 с.

¹⁰ Джосков П. Специфічність активів і структура вертикальних відносин: емпіричні дані / П. Джосков / Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток :Пер. з англ. / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера. — К. : А.С.К., 2002. – С. 160-188.

¹¹ Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

Продовження табл. 1.

1	2	3
Часова специфічність	Здійснення інвестицій в активи, для яких суттєве значення має часова координація виробництва. Специфічність пов'язується з тим, що непорушення часових рамок виробництва може виступати джерелом опортуністичної поведінки окремих виконавців проекту (виробничого ланцюжка)	Виробничий процес в суднобудуванні слід здійснювати в жорстких часових рамках, оскільки існує об'єктивна необхідність щодо узгодження дій на послідовних стадіях виробництва
Специфічність репутації, торгової марки	Здійснення інвестицій в клієнтські нематеріальні активи (репутація, бренд, торговельна марка), вартість яких напряму залежить від якості продукції, до якої відноситься такий актив. Специфічність пов'язується з тим, що цінність таких активів втрачається з пониженням якості продукції або втратою репутації підприємства	Після отруєння у 2000 р. хот-догами, що були вироблені американською компанією "Sara Lee", вартість її акцій впала на 50% протягом року

Виділені і обґрунтовані типи специфіки активів (табл. 1) дозволяють більш точно визначити, які види трансакцій відповідають якому типу економічної організації, оскільки без врахування наявності інвестицій в специфічні активи неможливо виявити причини змін, до яких вдаються на підприємствах. Зокрема, у випадках наявності високого рівня невизначеності та специфічності активів раціональним рішенням буде побудова системи ієрархічного управління або укладання довгострокових контрактів. В цілому запропонована класифікація дозволяє сформулювати новий аналітичний розріз активів, якими володіє підприємство та доповнити контрактну теорію, розкриваючи роль специфічних активів в процесі підготовки і реалізації контрактів.

В цілому можна констатувати, що розроблена вченими-неоінституціоналістами концепція специфічних активів дозволяє пояснити поведінку учасників контрактної угоди, об'єктом якої є використання специфічних активів, а також пропонує можливі варіанти вирішення проблем, які можуть виникати у її учасників. Такий підхід відповідає базовим засадам позитивістської моделі наукового пізнання, згідно якої необхідним є розвиток таких теорій, які б дозволили пояснити, чому підприємства набувають тих або інших форм взаємовідносин та чим зумовлюється їх поведінка в конкретних ситуаціях. Зокрема, концепція специфічних активів дозволяє визначити причини зміни поведінки учасників контракту, а також дозволяє обґрунтувати причини вертикальної інтеграції підприємств або укладення довгострокових контрактів щодо використання специфічних активів.

Вивчення категорії специфічності активів та аналіз її впливу на діяльність підприємства і його зовнішнє середовище на сьогодні здійснюється вченими зі

сфери інституційної економіки, фінансів, менеджменту, і досить рідко даному питанню приділяють увагу вчені-обліковці, розглядаючи вплив даної категорії на процес прийняття рішень користувачами облікової інформації.

Можна виділити три основні напрями застосування даної концепції в контексті розвитку облікової науки, які на сьогодні підтримуються вченими:

1. Виділення специфічних активів в загальній структурі активів підприємства як окремої категорії, яка підлягає бухгалтерському відображенню та інформація про які має бути надана заінтересованим користувачам. Для цього необхідним є проведення удосконалень теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку (формальних та змістовних) на основі врахування запитів користувачів облікової інформації та існуючих моделей стандартизації облікової діяльності.

2. Розвиток бухгалтерського аутсорсингу в контексті розуміння працівників бухгалтерської служби як одного з видів специфічних ресурсів підприємства. В даному випадку передача функцій з ведення бухгалтерського обліку підприємству-аутсорсеру може розглядатися як один з видів вертикальної інтеграції, що дозволяє зменшити транзакційні витрати на функціонування облікової системи підприємства. Специфіка активів означає унікальність послуг з ведення бухгалтерського обліку (обсяги і види яких визначені у відповідному договорі), які передаються для виконання підприємству-аутсорсеру. Чим більшою є невизначеність щодо подальшої ефективності використання специфічних ресурсів на підприємстві, тим більшою є ймовірність звернення підприємства до послуг бухгалтерських аутсорсингових фірм.

3. Розуміння бухгалтерської інформації як специфічного активу підприємства, що передбачає розгляд внутрішніх користувачів облікової інформації як ймовірних суб'єктів здійснення опортуністичної поведінки. Система управлінського обліку в даному випадку є об'єктом здійснення специфічних інвестицій, а внутрішня облікова інформація є специфічним активом, оскільки у разі розірвання угоди між менеджментом та управлінською бухгалтерією вона не може бути повноцінно використана без втрати своєї економічної цінності. Відмова внутрішніх користувачів від розробленої моделі аналітичних рахунків або від внутрішньостворених форм управлінської звітності призводитиме до необхідності здійснення значних втрат на реорганізацію облікової системи. Внаслідок цього переговорна сила суб'єктів ведення і організації обліку стає значно слабшою, оскільки відмова внутрішніх користувачів від існуючої моделі формування управлінської інформації призводитиме до виникнення значних втрат. Тиск менеджменту на суб'єктів організації обліку є прикладом вимагання (опортуністичної поведінки), одним із

шляхів подолання якого є вертикальна інтеграція системи управлінського обліку та системи прийняття управлінських рішень на підприємстві.

На нашу думку, в контексті існуючих національних традицій до формування теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, основна увага має бути приділена розвитку першого напрямку. Концепція специфічних активів має використовуватись в процесі формування облікової методології підприємств для підвищення ефективності контрактних взаємодій та для підвищення прозорості облікової інформації, що надається користувачам для прийняття рішень. Як відмічає з цього приводу проф. М. Дженсен, якщо організаційні відносини значно впливають на облікову практику підприємств, то без фундаментального розуміння існуючих відмінностей між організаціями ми не матимемо фундаментального розуміння того, чому відрізняються між собою облікові політики підприємств [12, с. 323-324]. Концепція специфічних активів є прикладом таких теоретичних фундаментальних засад, які дозволяють обґрунтувати контрактні взаємовідносини та змістовні аспекти формування облікової політики їх учасників.

Незважаючи на те, що поняття специфічності активів стало одним із базових положень неінституційної економічної теорії, зокрема, теорії контрактів та теорії трансакційних витрат, рівень специфічності активів, як один із можливих напрямів їх класифікації, на сьогодні не використовується в системі бухгалтерського обліку.

Серед дослідників в сфері бухгалтерського обліку розглядаються два основні підходи до класифікації активів підприємства:

1. Традиційний підхід, згідно якого до складу активів підприємства включаються матеріальні, нематеріальні та фінансові активи, що можна побачити в балансі підприємств. Даний підхід на сьогодні реалізований в національній системі бухгалтерського обліку, внаслідок чого існує значна кількість пропозицій вчених щодо необхідності удосконалення даної класифікації.

2. Розширений підхід, який передбачає включення до складу активів підприємства окрім традиційних елементів, також і нових об'єктів, які згідно обмежень щодо визнання активів, визначених в національних П(С)БО та МСФЗ, на сьогодні ще не можуть визнаватись активами та не відображаються в балансі. Основною причиною застосування такого підходу є включення до складу активів підприємства не лише тих ресурсів, над якими у нього існує контроль, а всіх тих ресурсів, що дозволяють генерувати грошові потоки та підвищувати вартість підприємства. Такий підхід до класифікації активів підприємства

¹² Jensen M.C. Organization Theory and Methodology / Michael C. Jensen // The Accounting Review. – 1983. – Vol. LVIII, No. 2. – P. 319-339.

запропонований в концепції інтегрованої звітності (<IR> “Integrated reporting”), де виділені основні види капіталу (п. 2.12), в розрізі яких повинна надаватись інформація в інтегрованій звітності (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний і природний капітал) [13], а також розглядається в наукових працях вчених, які займаються дослідженнями облікового відображення окремих видів капіталу підприємства, які значною мірою (природний, інтелектуальний капітал) або повністю (соціальний, людський капітал) відображаються в чинній обліковій системі у вигляді витрат.

В той же час, за жодним із вищенаведених підходів активи підприємства не класифікуються за ознакою їх специфічності. Відсутність такої класифікаційної ознаки обґрунтовується як достатньою новизною виникнення даного поняття в економічній науці, так і відсутністю наукових досліджень, які б забезпечували гармонізацію досягнень неоінституціоналізму з фундаментальними теоретико-методологічними засадами бухгалтерського обліку. Свідченням чого є той факт, що в результаті проведеного аналізу праць вітчизняних дослідників в сфері облікового інституціоналізму було виявлено, що на сьогодні дане поняття навіть не використовується при формуванні інституційної теорії бухгалтерського обліку, основним завданням якої є аналіз та прогнозування бухгалтерської діяльності в сучасному соціально-економічному просторі на основі використання положень інституційної теорії.

І хоча окремі дослідники в сфері бухгалтерського обліку (В.М. Жук [14], О.О. Лаврова [15], О.В. Усатенко [16] та ін.) в своїх публікаціях використовують поняття специфічності щодо окремих об'єктів обліку, однак при цьому в нього не вкладається те ж змістовне наповнення, що використовується вченими-інституціоналістами. Використовуючи поняття специфічності, автори намагаються додатково підкреслити нетрадиційність, нетиповість або новизну такого об'єкту обліку для національної облікової системи на сучасному етапі її розвитку. Наприклад, проф. А.М. Козирев та В.Л. Макаров, розглядаючи поняття нематеріальних активів в їх широкому розумінні, відмічають, що це специфічні активи [17, с. 211]. Таким чином, при використанні поняття специфічності нематеріальних активів автори виділили їх специфічні особливості у порівнянні з іншими активами підприємства, які є їх відмінними ознаками, що слід

¹³ Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – BDO, 2013. – 49 с.

¹⁴ Жук В.М. Методологічні аспекти обліку специфічного інтелектуального капіталу в аграрному секторі економіки України / В.М. Жук // Вісник ХНАУ. – 2008. - № 9. – С. 12-17.

¹⁵ Лаврова О.О. Особливості страхової діяльності та їх вплив на систему обліку / О.О. Лаврова // Фінансовий простір. – 2015. – № 2 (18). – С. 198-203.

¹⁶ Усатенко О.В. Венчурна діяльність в системі об'єктів бухгалтерського обліку та економічного аналізу / О.В. Усатенко // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2014. – № 10. – С. 306-311.

¹⁷ Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: Интерреклама, 2003. – 352 с.

використовувати при їх визнанні в обліковій системі підприємства. Тобто, під специфічністю в даному випадку розуміється їх особливість в контексті традиційного підходу до розуміння активів в бухгалтерському обліку, а не як специфічність їх оцінки в різних умовах їх використання, на що звертають увагу вчені-неоінституціоналісти.

Іншим прикладом виділення специфічних активів в обліку без врахування неоінституційного підходу до їх розуміння є використання активів з галузевою специфікою. Так, О.В. Алейнікова, досліджуючи проблематику обліку діяльності гірничопереробних підприємств згідно МСФЗ, виділила специфічні активи для даного виду діяльності. Зокрема, до специфічних активів гірничопереробних підприємств автором [18, с. 57-63] були віднесені основні засоби, нематеріальні активи, активи, пов'язані з розробкою та оцінкою родовищ, які є елементами конвенційної класифікації необоротних активів підприємства, що використовується в бухгалтерському обліку.

Ще одним з прикладів використання поняття специфічності активів в обліку, що не відповідає його неоінституційному трактуванню, є досвід розвитку облікової системи в Китаї за часів Мао Цзедуна. Як відмічає А. Хуанг, в балансах китайських підприємств на противагу специфічним фондовим джерелам виділялась категорія специфічних активів (банківські депозити в специфічні фонди, інші активи, що перебувають в специфічних фондах) [19, с. 27]. Оскільки специфічні фондові джерела ресурсів використовувались для досягнення специфічних цілей (проведення досліджень та розробок, здійснення соціального захисту населення тощо), то під специфічними ресурсами в даному випадку слід розуміти ресурси, які можна було використати лише для досягнення таких цілей.

В той же час, зовсім іншої думки щодо ролі даної частини теорії трансакційних витрат (концепції специфічних активів) в подальшому розвитку облікової науки дотримуються вчені-економісти, які акцентують увагу на тому, що система бухгалтерського обліку на сьогодні повною мірою не надає необхідної облікової інформації про специфічні активи підприємства та пов'язані з ними трансакції, яка б могла використовуватись керівництвом підприємств в процесі управління трансакційними витратами та інформаційної підтримки різних схем контракції.

На недоліки чинної облікової системи щодо класифікації витрат та активів, які виникають в результаті їх капіталізації, одним із перших вказав

¹⁸ Алейнікова А.В. Адаптация бухгалтерского учета и отчетности российских предприятий к требованиям международных стандартов (на примере горнодобывающих организаций). Автореф. дис... на соискание уч. степени д.э.н. : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / А.В. Алейнікова. – Москва, 2014. – 199 с.

¹⁹ Huang A. Accounting in China in Transition, 1949-2000 / Allen Huang. – World Scientific, 2001. – 136 p.

О.Е. Вільямсон. На його думку важливим є не лише поділ всіх витрат на постійні та змінні, а й також здатність активів до передислокації (переміщення), що впливає на їх вартісну оцінку. Він запропонував модель розмежування витрат за бухгалтерським та контрактним підходом (рис. 1).

Постійні	Змінні
Неспецифічні	Неспецифічні
Специфічні	Специфічні

Рис. 1. Відмінності в розумінні витрат за бухгалтерським та контрактним підходом [20, с. 55].

Виходячи з даної моделі (рис. 1), у складі постійних та змінних витрат міститься значна частина специфічних витрат. На основі понесення цих витрат можуть виникати неспецифічні, малоспецифічні (при поєднанні специфічних та неспецифічних витрат) та високоспецифічні активи.

Окремі зарубіжні дослідники в сфері бухгалтерського обліку, які вивчають його значення з позиції розвитку суспільства та політичних аспектів, з одного боку, констатують можливість його удосконалення на основі використання теорії трансакційних витрат, а з іншого – визначають напрями його застосування для вирішення проблем діяльності підприємств при укладанні та реалізації неповних контрактів. Так, Дж. Джонс вважає, що побудована на основі використання теорії трансакційних витрат концепція управлінського обліку та контролю забезпечує більш узгоджену реалізацію сучасних управлінських рішень [21, с. 83]. А на думку проф. Н.Б. Макінтоша та Т. Хоппера бухгалтерський облік може забезпечити легітимність боротьби з опортунізмом, а також вирішувати проблему специфіки активів – рішення, яке вимагає активних соціальних дій в сучасній дерегуляції навколишнього середовища [22, с. 371]. Таким чином, автори наголошують на тому, що бухгалтерський облік не повинен розглядатись лише як засіб надання інформації для підвищення

²⁰ Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво “АртЕк”, 2001. – 472 с.

²¹ Hoque Z. Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues / Zahirul Hoque. – Spiramus Press Ltd, 2006. – 538 p.

²² Macintosh N.B. Accounting, the Social and the Political: Classics, Contemporary and Beyond / N.B. Macintosh, T. Hopper. – Elsevier, 2005. – 416 p.

ефективності укладення контрактних угод або як засіб скорочення контрактних витрат, а є інструментом інформаційної підтримки контролю за використанням специфічних активів та трансакційних витрат, пов'язаних з ними.

Одним з основних наслідків застосування поняття специфічності активів в бухгалтерському обліку, на нашу думку, є його вплив на методика облікової оцінки даного виду активів, зокрема, на порядок облікової оцінки специфічних активів, коли вони використовуються в рамках укладеного контракту або в умовах позаконтрактних відносин. На думку А.О. Веренікіна та Д.І. Волошина це питання є одним із основних для економічної науки, оскільки ціна специфічних активів відхиляється від мінової вартості аналогічних, але універсальних активів, як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення [23, с. 32], що також має знайти відповідне врахування в процесі удосконалення методики облікової оцінки специфічних активів.

Прив'язка розуміння сутності специфічних активів до волатильності їх вартості при зміні певних обставин відмічається більшістю дослідників-неоінституціоналістів. Так, О.Е. Вільямсон наголошує, що за необхідності розірвання або завчасного припинення угоди спеціалізовані активи неможливо перемістити без втрати їх виробничої цінності [24, с. 54]. Існування такої особливості підтверджують проф. В.М. Васильцова та С.А. Тертишний, які при розгляді відмінностей між специфічними та неспецифічними ресурсами безпосередньо відмічають, що якщо ресурс становить інтерес для багатьох виробників і його ринкова цінність мало залежить від того, де він використовується, то це ресурс загального призначення [25, с. 114]. Також автори зазначають про уразливість здійснених інвестицій в специфічні активи, оскільки за межами угоди такі специфічні інвестиції втрачають свою цінність, для інших економічних агентів вони не складають такої ж цінності [26, с. 115].

На думку О.В. Богатової, виходячи з сутності специфічних активів, попит і пропозиція на них є обмеженими, тому ціноутворення носить суб'єктивний характер. Довільне ціноутворення на специфічні активи посилює нециклічні (хаотичні) коливання попиту на гроші і тому є важливою передумовою ендогенізації грошової маси [27, с. 44]. Під суб'єктивністю ціноутворення автор розуміє те, що специфічні активи мають цінність лише для обмеженої кількості

²³ Вереникин А.О. Теория многоуровневой экономики в контексте современной экономической мысли / А.О. Вереникин, Д.И. Волошин // Проблемы прогнозирования. – 2004. – № 1. – С. 29-47.

²⁴ Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – К.: Видавництво «АртЕк», 2001. – 472 с.

²⁵ Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

²⁶ Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

²⁷ Богатова Е.В. Инновационная экономика: монография / Е.В. Богатова. — М.: Издательство «Русайнс», 2014. – 88 с.

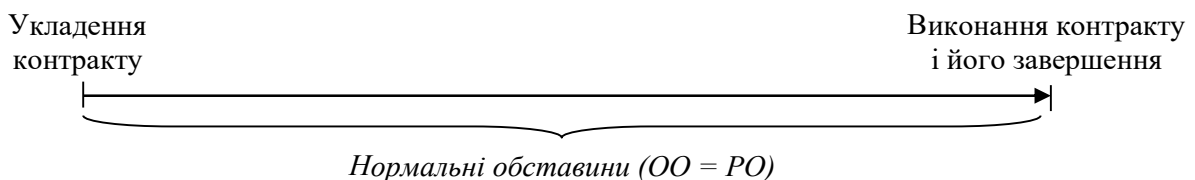
економічних агентів або навіть для одного (у випадку здійснення ідіосинкратичних інвестицій), що зумовлює використання відмінних (суб'єктивних) підходів при оцінці специфічних активів економічними агентами, що є учасниками контракту, та всіма іншими агентами.

Відповідно, специфічним є такий актив, цінність і ринкова вартість якого залежить від ряду обставин, і при зміні яких для досягнення її попереднього рівня слід понести значні трансакційні витрати. Специфічність активів означає, що даному типу активів притаманні наступні особливості:

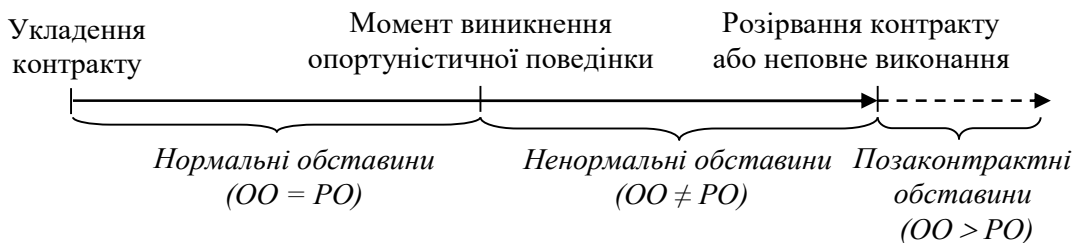
1. Специфічні активи мають особливу цінність і відповідну вартість при виконанні конкретного контракту;

2. Існує потенційна можливість втрати специфічними активами своєї вартості у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання.

Ці дві особливості мають обов'язково враховуватись постачальниками капіталу при здійсненні інвестиційно-позикових операцій (рис. 2).



Варіант 1



Варіант 2

Примітка:

ОО – облікова оцінка;

РО – ринкова оцінка.

Рис. 2. Вплив зміни обставин, які впливають на використання специфічного активу на підприємстві, на його облікову оцінку

Оскільки для підприємства, яке інвестувало в специфічні активи, існує потенційний ризик втрати економічних вигід внаслідок неможливості їх ефективного позаконтрактного використання або переміщення, то таке підприємство досить часто стає об'єктом опортуністичної поведінки з боку іншого учасника контрактних відносин. Відповідно, опортуністична поведінка

виникає в ситуації, коли підприємство стає заручником здійснених специфічних інвестицій, внаслідок чого втрачається його переговорна сила, і при цьому підприємство пов'язане контрактом з обмеженою кількістю учасників (або навіть одним), потрапляючи в залежність від них.

На думку Т. Еггертсона [28, с. 186] існує два варіанти, за яких специфічний актив може потрапити в залежність від ресурсів іншого учасника контрактної угоди: 1) Знаходження субститутів ресурсів, які перебувають в кооперації зі специфічними активами, пов'язане з витратами, тобто коли ресурси унікальні, відмова від ресурсу, у якого є лише більш дорогі або неповноцінні субститути, знижує цінність специфічних інвестицій; 2) Наявність асиметричності інформації, високих витрат вимірювання та опортуністичної поведінки.

З іншого боку, наявність асиметричної інформації між зовнішніми користувачами інформації про специфічні активи та менеджерами є одним із факторів, що впливає на поведінку суб'єктів ведення бухгалтерського обліку при реалізації облікової політики підприємства. Як відмічають з цього приводу Р. Лафонд та Р. Уоттс, щоб зменшити агентські витрати, пов'язані зі специфічними активами фірми, власники можуть вимагати більш консервативно оцінювати доходи та чисті активи, які будуть використовуватися у контрактах про заставу та контрактах на винагороду [29, с. 452]. Таким чином, власники специфічних активів можуть зменшувати вартість доходів по специфічних активах, що відображаються в звітності, зменшуючи при цьому вартість опортуністичних вимог, які можуть висуватись іншою стороною контрактних відносин.

Опортунізм може проявлятися як у вигляді висування вимог щодо необхідності внесення змін в сторону покращання контрактних умов для такого учасника, так і у вигляді прямого вимагання з обумовленням фіксованих сум грошових коштів. Одним із перших приклад такої поведінки описав і проаналізував А. Маршал, який розглядав сталеливарний завод, що був побудований поруч з електростанцією, для того щоб дешево купувати електроенергію, однак після введення заводу в експлуатацію (здійснення ідіосинкратичних інвестицій) електростанція підняла ціни на електроенергію.

Цей етап виконання контракту характеризується виникненням ненормальних обставин (відмінних від традиційних неопортуністичних відносин), під якими слід розуміти такий порядок взаємодії з іншим учасником

²⁸ Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с. англ. / Трауинн Эггертсон. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

²⁹ Lafond R. The information role of conservatism / R. Lafond, R. Watts // The Accounting Review. – 2008. – Vol. 83. – P. 447-478.

контракту, що призводить до понесення значних трансакційних витрат на ліквідацію його опортуністичної поведінки (вимагання, шантаж тощо).

При здійсненні опортуністичної поведінки контрагентом підприємство несе трансакційні витрати на утримання дієздатності контракту, за якого специфічні активи забезпечують реалізацію всього свого потенціалу, однак при досягненні певного рівня трансакційних витрат, за якого підприємство не в змозі окупити інвестиції в специфічні активи, може бути прийняте рішення щодо розірвання контракту або щодо вирішення цієї проблеми шляхом вертикальної інтеграції (злиття, поглинання тощо), тобто об'єднання власності в рамках однієї компанії. У випадку обрання другого варіанту, тобто формування організаційної ієрархії, виконання контракту, пов'язаного з використанням специфічних активів відбувається за нормальних обставин, і є повністю гарантованим.

Ряд дослідників (В.М. Васильцова, С.А. Тертишний [³⁰, с. 117], Т. Еггертсон [³¹, с. 186], С.І. Одинцова [³², с. 247-250]) для обґрунтування інтересів учасника контрактної угоди в здійсненні опортуністичної поведінки використовують поняття квазі-ренти. Так, на думку С.І. Одинцової вимагання – це такий вид опортуністичної поведінки, що виникає після укладення угоди, суть якого полягає в перерозподілі квазі-ренти суб'єктом, що утискає інтереси сторони, яка здійснила специфічні інвестиції [³³, с. 247]. Під квазі-рентою слід розуміти перевищення доходів, які одержуються в результаті здійснення специфічних інвестицій у порівнянні з доходами інших конкуруючих підприємств, які здійснювали інвестиції в неспецифічні активи. За умови перевищення суми вимагання розміру одержуваної від специфічних інвестицій квазі-ренти підприємство опиняється в ситуації альтернативного вибору: розірвання контракту або здійснення вертикальної інтеграції.

Перехід до ненормальних обставин також може відбутись в результаті реінтеграції підприємства, тобто переходу від ієрархічної структури управління до ринкових відносин, або в результаті розірвання існуючого довгострокового контракту. Наприклад, починаючи з 2014 року в результаті військових дій на Донбасі значна кількість вітчизняних підприємств, які мають великі обсяги активів зі специфічним розташуванням та специфічних фізичних активів, втратили контроль над підприємствами, які або були інтегровані до складу

³⁰ Васильцова В.М. Институциональная экономика: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.М. Васильцова, С.А. Тертышный. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.

³¹ Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с. англ. / Трауинн Эггертсон. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

³² Одинцова М.И. Институциональная экономика. 3-е изд. / М.И. Одинцова. – М: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2009. – 386 с.

³³ Одинцова М.И. Институциональная экономика. 3-е изд. / М.И. Одинцова. – М: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2009. – 386 с.

вертикально-інтегрованих підприємств, або з якими були укладені довгострокові контракти на постачання ресурсів для функціонування специфічних активів.

Найбільш показовою в даному випадку є діяльність державних (входять до складу “Центренерго”), та приватних (входять до складу “ДТЕК”) вітчизняних теплових електростанцій. Так, за даними представників групи “СКМ” [34] (до складу якої входить “ДТЕК” – приватна вертикально-інтегрована енергетична компанія) з 15 березня 2017 року група не контролює роботу своїх активів, що розташовані на тимчасово неконтрольованих територіях Донецької та Луганської областей. Зокрема, було втрачено контроль над ПрАТ “ДТЕК Шахта Комсомолець Донбасу”, ПрАТ “ДТЕК ПЕМ-Енерговугілля”, ТОВ “ДТЕК Свердловантрацит”, ТОВ “ДТЕК Ровенькиантрацит”, які забезпечували постачання вугілля для теплових електростанцій, які входять до складу групи. Оскільки фактично всі вітчизняні державні та приватні теплові електростанції працюють на антрациті, а близько 100% антрациту видобувається на непідконтрольній території Донецької та Луганської областей, то можна констатувати, що у “ДТЕК” та “Центренерго” відбулась реінтеграція діяльності та розірвання довгострокових контрактів на поставку вугілля, внаслідок чого їх специфічні активи (система підготовки вугілля, котли на електростанціях тощо) втратили свою цінність. Цінність специфічних активів за іншого використання є значно меншою, ніж за спеціалізованого призначення, оскільки для іншого використання слід понести значні витрати на їх переобладнання. Наприклад, як відмічає директор компанії “Центренерго” О. Коземко [35], для переведення двох блоків Зміївської теплової електростанції слід витратити 240,5 млн грн, а одного блоку Трипільської теплової електростанції – близько 100 млн грн.

Таким чином, визначальним наслідком неінституційної теорії в розумінні поняття специфічних активів є здатність щодо зміни своєї цінності та вартості для підприємства в результаті зміни контрактних умов, які були сформовані при одержанні таких активів. Тобто, укладання контракту та процес його виконання мають використовуватись в якості джерела даних при проведенні оцінки специфічних активів. В умовах сьогодення облікова система не враховує зміни цінності специфічних активів в процесі контрактних взаємодій, внаслідок чого внутрішні та зовнішні користувачі облікової інформації одержують викривлену інформацію про вартість специфічних активів, а система обліку фактично деформує значення показників господарської діяльності, що в цілому негативно впливає на процес прийняття управлінських рішень користувачами.

³⁴ Активи групи СКМ на Донбасі. Поточний статус // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rebuild.scm.com.ua/uk/2017/03/15/grupa-skm-zayavlyae-pro-povnu-vtratu-kon/>

³⁵ “Центренерго” думає про переведення ще двох блоків Зміївської ТЕС з антрациту на газове вугілля // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://economics.unian.ua/energetics/1965384-tsentrenergo-dumae-pro-perevedennya-sche-dvoh-blokov-zmijivskoji-tes-z-antratsitu-na-gazove-vugillya.html>

Деякі зарубіжні дослідники вивчають вплив наявності специфічних активів підприємств на якість облікової інформації, що формується з використанням традиційних принципів бухгалтерського обліку. Зокрема, внаслідок виявлення змістовних особливостей специфічних активів, як об'єкта бухгалтерського обліку, обґрунтовується необхідність зміни існуючого порядку застосування окремих облікових принципів. Так, при контрактному використанні специфічних активів, що характеризується сприятливим майбутнім, використання принципу обачності може призводити до формування хибних сигналів, оскільки зовнішні користувачі не будуть володіти об'єктивною інформацією про їх реальну поточну вартість, а також про їх реальну ліквідаційну вартість. Це зумовлює необхідність перегляду доцільності застосування принципу обачності щодо специфічних активів з метою підвищення рівня якості облікової інформації, що може відбуватись як на рівні підприємства (при реалізації професійного судження бухгалтера), так і на рівні національної системи бухгалтерського обліку (шляхом зміни існуючої практики формування фінансової звітності).

Іншою важливою проблемою, яка потребує розгляду і вирішення, є аналіз можливого впливу наявності на підприємстві специфічних активів на потенційних інвесторів, в результаті здійснень інвестицій якими (прикладом чого можуть бути операції злиття та поглинання) можуть відбутись зміни в структурі управління підприємством та порядку його взаємодії з контрагентами (учасниками контрактних відносин щодо специфічних активів). Оскільки визначальною ознакою специфічних активів є їх неможливість використання в інших проектах або контрактах без здійснення відчутної втрати своєї економічної цінності, то зміна порядку його взаємодії з контрагентами може призвести до необхідності переоцінки специфічних активів.

В цілому можна виділити декілька сценаріїв настання можливих наслідків здійснення інвестицій в підприємство, у якого наявні специфічні активи:

1. Традиційні інвестиції, без виникнення ризиків розірвання контракту (транзакційні витрати не виникають);
2. Традиційні інвестиції, але можливе виникнення ризиків розірвання існуючого контракту, що стосується специфічного активу (виникають транзакційні витрати);
3. Такий варіант злиття або поглинання підприємства, внаслідок чого відбувається розірвання чи зміна умов чинного контракту, що стосується специфічного активу (виникають значні транзакційні витрати).

Основними причинами настання другого та третього сценаріїв є здійснення опортуністичної поведінки учасника контрактної угоди стосовно нового правонаступника підприємства, а також зміна (перепрофілювання) подальшої діяльності підприємства, внаслідок якого не передбачається подальше виконання

контракту, що стосується специфічного активу. Наприклад, придбання виробничого підприємства зі специфічним обладнанням, яке є специфічним активом, з метою його перепрофілювання шляхом використання його виробничих приміщень в якості складських площ зумовлює втрату такими активами своєї економічної цінності, що має відобразитись в обліковій системі підприємства.

На оцінку специфічних активів також впливають такі види операцій злиття, які здійснюються на підприємстві з метою мінімізації трансакційних витрат, та передбачають здійснення вертикальної інтеграції учасників контракту щодо специфічного активу. Наприклад, при об'єднанні учасників контрактної угоди у складі єдиного підприємства, що передбачає комбінування виробництв в різних галузях з метою формування єдиного технологічного процесу, специфічні активи можуть бути переведені до складу неспецифічних, або унікальні активи – до складу специфічних.

Проведений аналіз існуючих особливостей використання специфічних активів в діяльності підприємств та можливих варіантів здійснення інвестицій в такі підприємства дозволяє констатувати, що на сьогодні існує об'єктивна необхідність щодо надання облікової інформації про специфічні активи як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів:

1. Внутрішні користувачі повинні володіти інформацією про наявні специфічні активи та їх види, з метою прийняття рішення про вертикальну інтеграцію або інші альтернативні інструменти управління (гібридні способи координації, укладання довгострокових контрактів), що є способами подолання проблем, які виникають в результаті укладання недосконалих (неповних) контрактів;

2. Зовнішнім користувачам необхідна інформація про наявні специфічні активи для того, щоб більш об'єктивно розуміти подальші перспективи розвитку підприємства (врахування сценаріїв наслідків здійснення інвестицій) або його здатність оплатити наявні боргові вимоги. Так, інвесторам така інформація необхідна для розрахунку обсягів майбутніх економічних вигід, які може одержати підприємство від їх використання як в межах існуючих контрактів, так і у випадку припинення їх дії або розірвання.

Для позичальників інформація про специфічні активи підприємства необхідна для встановлення ризику неповернення позичених коштів. В результаті, наявність інформації про специфічні активи дозволяє позичальникам більш ефективно планувати процес ціноутворення на банківські продукти та продукти небанківських фінансових установ з урахуванням специфічних активів, які є найбільш чутливими до коливань вартості забезпечення кредитів. Зокрема, позичальники можуть вимагати внесення додаткової застави на кожен гривню,

надану в позику підприємству, яке має специфічні активи, тим самим створюючи передумови для підвищення ефективності їх кредитної політики.

З метою забезпечення обліковою інформацією про специфічні активи заінтересованих користувачів необхідно провести удосконалення чинної методології бухгалтерського обліку, які можна об'єднати в дві основні групи: 1) Формальні удосконалення, тобто удосконалення системи бухгалтерських рахунків та бухгалтерської звітності; 2) Змістовні удосконалення, що передбачають розвиток методики облікової оцінки в частині специфічних активів підприємства.

Специфічні активи не слід відокремлювати зі складу інших видів активів, які наявні у підприємства, оскільки ознака специфічності виділяється на основі іншої класифікаційної моделі. Тому для формування комплексної інформації про специфічні активи слід до всіх інших активів підприємства, окрім фінансових активів (грошові кошти, фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість тощо), ввести нову аналітичну ознаку “Рівень специфічності активу”, за якою всі активи будуть поділяться на неспецифічні та специфічні активи. У складі останньої ознаки також слід виділити дві додаткових субознаки: ступінь специфіки та тип специфіки.

Узагальнена ієрархічна модель пропозицій щодо удосконалення аналітичного обліку специфічних активів наведена в табл. 2.

Таблиця 2. Ієрархічна модель аналітичного обліку специфічних активів підприємства

<i>Вид аналітичної ознаки (субознаки)</i>	<i>Види аналітичних рахунків</i>
1. Рівень специфічності	1.1. Неспецифічні активи
	1.2. Специфічні активи
2. Ступінь специфіки	2.1. Малоспецифічні активи
	2.2. Високоспецифічні активи
3. Тип специфіки	3.1. Активи зі специфічним розташуванням
	3.2. Специфічні фізичні активи
	3.3. Специфічні цільові активи
	3.4. Активи з часовою специфічністю
	3.5. Специфічні торгові марки

Запропонована модель адаптована до чинних вимог бухгалтерського відображення необоротних активів, внаслідок чого вона не включає всі види та типи специфічних активів, що виділяються вченими-неоінституціоналістами через їх невідповідність поняттю “актив”, що використовується в бухгалтерському обліку.

Так, оскільки на сьогодні людські активи (людський капітал) не визнаються окремими об'єктами бухгалтерського обліку, а відображаються у складі витрат підприємства, то зі складу аналітичних рахунків, що виділяються за типом

специфіки, було виключений рахунок для обліку специфічного людського капіталу, який є визначальним специфічним активом з точки зору вчених-неоінституціоналістів. В той же час, на сьогодні в бухгалтерському обліку існують наукові дослідження, присвячені обліку людських активів в контексті неоінституційної теорії. Так, К.М. Єгорова [36] на основі аналізу особливостей людських активів з позиції їх специфічності розробила методикау їх бухгалтерського обліку як специфічних нематеріальних активів підприємства. Проте, такі пропозиції не відповідають чинним міжнародним (МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”) та національним (П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) вимогам щодо визнання нематеріальних активів в системі обліку та не можуть використовуватись для удосконалення практики вітчизняних підприємств.

Виходячи з подібної логіки до складу запропонованих рахунків з обліку специфічних активів не було включено специфічність репутації, яка не визнається в системі обліку в ході поточної діяльності підприємства як актив підприємства.

З метою забезпечення заінтересованих користувачів інформацією про специфічні активи підприємства запропоновано використовувати відповідний звіт в розрізі виділених субознак (табл. 3).

Таблиця 3. Звіт про специфічні активи підприємства

<i>Класифікація активів за типом специфічності</i>	<i>Мало-специфічні активи, тис. грн.</i>	<i>Високо-специфічні активи, тис. грн.</i>	<i>Види необоротних активів</i>	<i>Усього, тис. грн.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Активи зі специфічним розташуванням			Матеріальні активи	
Специфічні фізичні активи				
				Інвестиційна нерухомість
				Довгострокові біологічні активи
Специфічні цільові активи			<i>Матеріальні або нематеріальні активи</i>	
Активи з часовою специфічністю				
Специфічні торгові марки			Нематеріальні активи	
<i>Усього</i>			<i>x</i>	

Запропонований звіт (табл. 3) забезпечує надання користувачам стислої, змістовної та достовірної інформації про специфічні активи в розрізі ступеню та типу їх специфіки, що дозволяє приймати рішення щодо управління ними на рівні підприємства, а також сприяти підвищенню ефективності реалізації

³⁶ Єгорова Е.М. Учет и анализ затрат на подготовку кадров в системе управления специфическими активами агроформирования : Дис... к.э.н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» / Е.М. Егорова. – Волгоград, 1999. – 175 с.

інвестиційної та позикової політики власників капіталу. Оприлюднення інформації про специфічні активи підприємства дозволить подолати існуючу інформаційну асиметрію в контексті даного елементу фінансової звітності, оскільки учасники ринку у порівнянні з менеджментом підприємства на сьогодні не мають можливості одержувати таку інформацію.

Оскільки згідно вимог МСФЗ щодо розкриття облікової інформації суб'єктам ведення обліку та складання звітності надається право вибору щодо форми її розкриття, то на основі врахування потреб кінцевих користувачів або особливостей функціонування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку конкретного підприємства форма даного звіту або його формат можуть бути змінені.

Основною причиною необхідності використання звіту про специфічні активи, що є добровільним додатковим засобом розкриття облікової інформації, який може бути доповненням до приміток до фінансової звітності, є його здатність істотно впливати на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації щодо специфічних активів, від чого значною мірою залежать фінансові результати діяльності підприємства. Тому інформацію про специфічні активи підприємства можна вважати інформацією про фактори, що впливають на фінансові результати підприємства і характеризуються існуванням значної невизначеності, яку згідно п. 13 МСБО 1 “Подання фінансової звітності” [37] слід розкривати в окремому звіті.

Також звіт про специфічні активи підприємства слід використовувати для заповнення удосконаленої форми Балансу (Звіту про фінансовий стан) шляхом групування специфічних активів в розрізі традиційних видів необоротних активів. При цьому до складу специфічних цільових активів та активів з часовою специфічністю можуть бути віднесені як матеріальні, так і нематеріальні активи, внаслідок чого дана частину звіту слід заповнювати з врахуванням їх змістовного наповнення. Тому рядки по даних видах активів можуть бути приєднані як до окремих видів матеріальних активів, так і до складу нематеріальних активів.

На сьогодні головною ознакою групування статей балансу є ступінь їх ліквідності, тобто швидкість перетворення на грошові кошти. Тому всі активи підприємства згруповані за змістовною ознакою і розташовані в балансі від найменш ліквідних (нематеріальних активів) до найбільш ліквідних (гроші та їх еквіваленти).

Проте, на нашу думку, в чинній системі бухгалтерського обліку не враховано ознаку специфічності активів при формуванні структури статей активу балансу,

³⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) “Подання фінансової звітності” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013

внаслідок чого відбувається порушення принципу ліквідності, оскільки специфічні активи за своєю сутністю мають найменший рівень ліквідності у порівнянні з іншими активами підприємства. В результаті цього користувачам бухгалтерської звітності подається викривлена інформація щодо активів підприємства. Наприклад, група компаній “SCM” має ряд вертикально-інтегрованих компаній (“Метінвест холдинг”, “ДТЕК”, “HarvEast холдинг” та ін.), які, виходячи зі своєї структури, володіють значною кількістю специфічних активів, які дуже важко або навіть неможливо за настанням такої необхідності реалізувати іншим підприємствам за тією вартістю, за якою вони обліковуються в балансі. Однак, проведений аналіз фінансової звітності ПАТ “Систем Кепітал Менеджмент” [38] дозволяє встановити, що такі активи розташовані нижче в структурі її балансу, ніж права на знаки для товарів та послуг та програмне забезпечення, яких протягом 2016 року було придбано на суму 1797 тис. грн. Відповідно, за існуючих умов нематеріальні активи, для яких наявний активний ринок (програмне забезпечення) вважаються менш ліквідними, ніж специфічні необоротні активи вертикально-інтегрованих компаній, що входять до складу “SCM”.

З метою вирішення цієї проблеми пропонуємо удосконалити структуру форми № 1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) шляхом включення до її складу наступних рядків, що стосуються специфічних активів підприємства (табл. 4).

Таблиця 4. Удосконалена структура ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (Розділ I)

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Необоротні активи	1000		
Специфічні нематеріальні активи	100x ₁		
первісна вартість	100x ₂		
накопичена амортизація	100x ₃		
Специфічні матеріальні активи:	100x ₄		
Специфічні основні засоби	100x ₅		
первісна вартість	100x ₆		
знос	100x ₇		
Специфічна інвестиційна нерухомість	100x ₈		
Специфічні довгострокові біологічні активи	100x ₉		
...	...		
Усього за розділом I	1095		

При формуванні даної частини звіту слід організувати облікову систему підприємства таким чином, щоб специфічні активи не потрапили до складу аналогічних неспецифічних активів підприємства (в розрізі їх змістовної класифікації).

³⁸ Річна інформація емітента цінних паперів за 2016 рік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scm.com.ua/uk/investor-relations/reports/>

Висновки. В результаті проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні існують сприятливі передумови для використання неінституційної економічної теорії для розвитку бухгалтерського обліку. Одним із таких напрямів є застосування категорії специфічних активів як об'єкта бухгалтерського спостереження. До основних типів специфічних активів відносяться наступні: активи зі специфічним розташуванням; специфічні фізичні активи; специфічні людські активи; специфічні цільові активи; активи з часовою специфічністю; специфічні торгові марки. На основі обґрунтування сутності концепції специфічних активів виділено і обґрунтовано три основні напрями її застосування в контексті розвитку облікової науки: 1) Виділення специфічних активів в загальній структурі активів підприємства; 2) Розвиток бухгалтерського аутсорсингу в контексті розуміння працівників бухгалтерської служби як одного з видів специфічних ресурсів; 3) Розуміння бухгалтерської інформації як специфічного активу підприємства.

На основі проведеного аналізу існуючих підходів до класифікації активів підприємства (традиційний, розширений) було виявлено відсутність пропозицій щодо використання специфічності як однієї з класифікаційних ознак активів. Це дозволило констатувати необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку в напрямі надання необхідної облікової інформації щодо специфічних активів та пов'язаними з ними трансакціями для підвищення ефективності інформаційної підтримки контрактних взаємовідносин на підприємстві та з метою більш об'єктивного розуміння подальших перспектив розвитку підприємства або його здатності оплатити наявні боргові вимоги. Обґрунтовано, що при удосконаленні облікової оцінки специфічних активів слід враховувати їх наступні особливості: 1) Специфічні активи мають особливу цінність і відповідну вартість при виконанні конкретного контракту; 2) Існує потенційна можливість втрати специфічними активами своєї вартості у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання. З метою удосконалення процесу інформування внутрішніх і зовнішніх користувачів про специфічні активи підприємства сформовано ієрархічну модель аналітичного обліку специфічних активів підприємства, а також розроблено “Звіт про специфічні активи підприємства” та удосконалено структуру ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”.

Наукове видання

**Бухгалтерські наукові
дослідження в ЖДТУ.
Том 4: Розвиток обліку, аналізу і
аудиту суб'єктів суспільного інтересу**

МОНОГРАФІЯ

Відповідальний редактор *д.е.н., проф. І.В. Жиглей*

Технічний редактор *К.О. Вольська*

Коректор *К.О. Вольська*

Художник обкладинки *В.В. Кучер*

Підп. до друку 03.11.2017 р. Папір офс. Формат 60x84 1/16

Гарнітура "Таймс". Друк офс. Ум. др. арк. 20,14.

Наклад 100 пр. Зам. № 364.

Видавець **О.О. Євенок**

м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а

тел.: (0412) 422-106

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції України
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.

Друк та палітурні роботи **ФОП О.О. Євенок**

м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а

тел.: (0412) 422-106, e-mail: book_druk@i.ua