

## **ЗМІСТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

*Узагальнено вплив інтересів власників засобів виробництва на організацію бухгалтерського обліку в межах різних суспільно-економічних формацій.*

*Сформульовано моделі організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізації в економіці*

**Постановка проблеми.** Нові економічні відносини в сфері господарювання, що формуються під переважним впливом глобальних структур, структурних змін і реформування відносин власності, суттєво впливають на зміст організації бухгалтерського обліку.

Залежність ефективності господарської діяльності від управління нею зумовлює необхідність забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності підприємства, що продиктовано метою діяльності в умовах ринкової економіки – одержання прибутку. Виходячи з існуючих умов господарювання, постала необхідність дослідження змісту організації бухгалтерського обліку в умовах ринкових відносин і загальносвітових тенденцій в економіці. Це сприятиме визначенню місця й ролі організації обліку в забезпеченні ефективної діяльності підприємства та наданні суспільно корисної інформації для забезпечення справедливого розподілу доходів у суспільстві.

Цим обумовлена актуальність дослідження існуючого вітчизняного досвіду в області організації бухгалтерського обліку у її взаємозв'язку з відносинами власності, сформованими в Україні, а також в контексті економічної глобалізації.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Вивченням теоретичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку займалися вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.І. Дерев'янка, В.М. Жук, С.В. Івахненко, Л.Г. Ловінська, С.О. Олійник, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Л.С. Шатковська; вчені до 90-х років ХХ ст.: І.П. Бабенко, П.С. Безруких, Н.Р. Вейцман, Н.В. Дембінський, А.А. Додонов, Ю.Я. Литвин, І.В. Малишев, И.С. Мацкевічюс, П.В. Мезенцев, К.Н. Нарібаєв, В.А. Маздоров, В.Г. Макаров, А.Ф. Мухін, П.П. Німчинов, В.Д. Новодворський, О.М. Островський, В.К. Радостовець, Д.И. Савошинський, Д.И. Пільменштейн, Д.Н. Письменна, В.А. Полторадня, Е. Терехуха (Е. Terebuch), А.Д. Шмигель; сучасні вчені Росії: В.Б. Івашкевич, М.Ю. Медведєв, Я.В. Соколов; сучасні зарубіжні вчені: М. Добія (М. Dobiја), А. Яруга (А. Jaruga), А.Н. Сушкевич.

Теоретичні та практичні дослідження, проведені вченими, стосуються переважно організації окремих об'єктів бухгалтерського обліку в конкретних галузях економічної діяльності та організаційно-правових формах господарювання. На сьогодні постала необхідність вивчення змісту організації бухгалтерського обліку в нових умовах господарювання.

**Метою дослідження** є визначення особливостей змісту організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі з урахуванням інтересів суб'єктів власності щодо примноження власності, необхідності раціонального управління нею і розподілу створеної вартості.

Для реалізації поставленої мети уточнимо сутність організації бухгалтерського обліку в умовах ринкових відносин порівняно з дореволюційним станом (до 1917 р.) та умовами соціалізму.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Будь-яка справа для успішного функціонування потребує організації її здійснення. У ході розвитку суспільного виробництва бухгалтерський облік завжди виступав інструментом управління господарською діяльністю і джерелом інформації, яка має суспільне значення через вплив на розподіл благ у суспільстві. Належну якість бухгалтерського обліку та достовірність звітності можуть забезпечити кваліфіковані та компетентні бухгалтери, а також чітка організація підрозділу, який веде бухгалтерський облік. Зміст організації бухгалтерського обліку порівняно з особливостями минулих століть зазнав суттєвих змін.

У бухгалтерському обліку роль організації обумовлена тим, що за її відсутності неможливе ведення бухгалтерського обліку, а отже, задоволення інтересів користувачів облікової інформації. Складність організації бухгалтерського обліку обумовлена необхідністю виконання його завдань. Це, на думку проф. Я.В. Соколова, ускладнюється боротьбою інтересів різних користувачів облікової інформації, оскільки вимоги до організації бухгалтерського обліку закладені в його завданнях: 1) зробити облік максимально інформативним і точним; 2) забезпечити його простоту та дешевизну та 3) отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя [39, с. 7].

На даний момент забезпечення простоти, дешевизни й своєчасності облікової інформації спрощується за рахунок використання технічних засобів. Однак досить складно охарактеризувати бухгалтерський облік як максимально інформативний і достовірний, що має вагоме значення для суспільства. Для розкриття ролі організації бухгалтерського обліку у забезпеченні виконання завдань обліку необхідним є дослідження її змісту в умовах ринкових відносин з урахуванням відмінностей, притаманних періоду до 1917 р. і за радянської доби. Це зумовлено тим, що зміни в бухгалтерському обліку залежать від стану економічної системи країни й суспільства в цілому. Розвиток бухгалтерського обліку не повинен випереджувати розвиток економіки, оскільки виконання його завдань передбачає спостереження за соціально-економічними процесами.

В основі змін суспільного устрою є майнові інтереси панівного класу власників щодо збереження і примноження власності. Як вказують проф. А.А. Мазаракі та В.В. Ільїн, суб'єкт-власник засобів виробництва “робить залежними інших людей, позбавлених власності та змушених за гроші продавати свою робочу силу, фактично себе” [21, с. 227]. Таким чином, відмінності в організації бухгалтерського обліку в ході розвитку економіки зумовлені необхідністю задоволення вимог нового панівного класу.

Проф. П.П. Німчинов вказував на найбільш принципові відмінності бухгалтерського обліку таких формацій, як капіталістична та соціалістична [29]. Пояснення існуючим відмінностям знаходимо у К. Маркса: “Лише та форма, в якій ця додана праця отримується з безпосереднього виробника, з робітника, відрізняє економічні формації суспільства...” [25, с. 632].

У своєму історичному розвитку людське суспільство пройшло 5 формацій [36, с. 21], загальну характеристику яких і їх вплив на організацію бухгалтерського обліку систематизовано в табл. 1.

**Таблиця 1.** *Взаємозв'язок суспільно-економічних формацій з бухгалтерським обліком*

<i>Суспільно-економічна формація</i>	<i>Власник</i>	<i>Предмет бухгалтерського обліку</i>	<i>Завдання бухгалтерського обліку</i>	<i>Організація бухгалтерського обліку</i>
Первісний лад	Всі члени общини та панівні класи	Общинна власність	Визначення результатів господарювання	Примітивна (підрахунок вартості спільного майна, розвиток обліку матеріальних цінностей, зародження техніки обліку)
Рабовласницький лад	Рабовласники та держава	Власність рабовласника	Визначення результатів господарювання	Писемна фіксація здійснених операцій, проводиться інвентаризація майна
Феодальний лад	Феодал і церква	Власність феодала	Визначення результатів господарювання	Розробка прийомів, методів і форм реєстрації фактів господарського життя. Державна регламентація обліку
Капіталістичний лад	Капіталісти	Власність капіталіста та їх об'єднань	Визначення результатів господарювання, надання інформації для управління	Підвищення рівня систематизації облікових даних. Посилення інформаційної функції обліку. Контроль за особами, які беруть участь у господарському процесі. Збереження комерційної таємниці
Соціалістичний лад	Держава	Державна, колгоспно-кооперативна власність	Забезпечення контролю за суспільною власністю, виконанням планів	Облік є засобом державного управління, планування і контролю. Уніфікація облікового процесу та звітності. Галузевий характер

Проаналізуємо детальніше особливості організації бухгалтерського обліку в умовах капіталістичного<sup>1</sup> та соціалістичного ладу.

В умовах приватної власності на засоби виробництва (до 1917 р.) бухгалтерський облік організовувався окремими власниками (їх об'єднаннями). До часів революції облік був досить різноманітний для окремих підприємств, власники “максимально засекечували свою постановку обліку” [4, с. 33].

У 1911 р. І.П. Бабенко організацію бухгалтерського обліку називав умовою забезпечення ретельної і своєчасної реєстрації всіх економічних і правових подій, а також відносин для виконання обліком істинного призначення [1, с. 20]. Однак облік в умовах капіталізму гостро критикувався радянськими вченими, приводом для чого була економічна природа приватної власності: забезпечення присвоєння капіталістами створеної вартості через експлуатацію найманих працівників, що досить повно описано в “Капіталі” К. Маркса [23, с. 223-311].

Досить вдало особливість бухгалтерського обліку при капіталізмі підкреслює Н.М. Грабова: “Капіталістичний облік приховує від усіх, крім самого капіталіста, справжній стан справ підприємства, джерела і розмір одержуваного прибутку, завуальовує ступінь експлуатації трудящих. Дані обліку ... показують стан господарства і результати його діяльності в світлі, найбільш вигідному для капіталіста” [10, с. 6]. Про підлеглість бухгалтерського обліку інтересу капіталістів щодо отримання наживи також писали проф. М.О. Кіпарисов [16, с. 27], проф. І.В. Малишев [22, с. 7], проф. П.П. Німчинов [28, с. 24], проф. В.Ф. Палій і проф. Я.В. Соколов [32, с. 10].

Підкреслені вченими особливості капіталізму означають спрямованість організації обліку на збереження приватної власності та збільшення прибутку. У зв'язку з цим вчені наголошували на високому рівні організації обліку на капіталістичних підприємствах для задоволення потреб власника [26, с. 5].

З формуванням нової системи господарювання після 1917 р. відбулися принципові зміни в організації бухгалтерського обліку. Наголошувалося, що будь-яка проблема економічного характеру може успішно вирішуватися завдяки раціонально організованому обліку та контролю, що В.І. Ленін називав корінним питанням революції [25, с. 23].

Зважаючи, що витрати робочого часу на ведення обліку К. Маркс вважав непродуктивними, цінною є його вказівка на зростання необхідності бухгалтерського обліку як засобу контролю в результаті суспільно-економічних формацій. Вчений наголошував на зростанні необхідності бухгалтерського обліку в умовах суспільного виробництва порівняно з капіталістичним [24, с. 153].

---

<sup>1</sup> Період капіталізму розглянемо до 1917 р. і після проголошення незалежності в Україні.

Монопольне право власності на засоби виробництва держави передбачало відповідну спрямованість облікової інформації – відображати процес відтворення в умовах суспільної власності, забезпечувати економне ведення обліку та надання інформації для збереження і раціонального використання власності. З метою сприяння раціональній організації бухгалтерського обліку державою створювалися різні органи. Формування політики бухгалтерського обліку державними органами через галузеві міністерства та відомства, а також плануючі, статистичні й фінансові органи перетворювало його організацію в засіб державного управління, планування і контролю, про що свідчить література з теорії та практики бухгалтерського обліку.

Політика держави забезпечувала єдність методики та техніки бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей галузі. Існуючі прогалини в обліковому процесі усувалися його механізацією, скороченням звітності, централізацією бухгалтерських служб та ін.

Протилежною є позиція японського вченого І. Джинаї, який акцентував увагу на тому, що в умовах приватної власності бухгалтерський облік набагато важливіший, ніж в умовах монополістичної диктатури держави [39, с. 204]. Критичним є також підхід М. Саудагарана (M. Saudagaran) щодо використання облікової інформації передусім для виконання завдань уряду, оскільки втрачали сенс прибутковість діяльності та управління витратами [48, с. 16].

Проголошувалося, що соціалістична система господарювання завдяки використанню облікової інформації забезпечує найкраще задоволення суспільних інтересів. Радянські вчені вказували, що бухгалтерський облік в умовах соціалізму використовується в інтересах всіх членів суспільства та спрямований на більш повне задоволення потреб народу [6, с. 12; 41, с. 10; 18, с. 20].

Слугуючи в дійсності лише одному власнику – державі, бухгалтерський облік радянської доби мав швидше загальнонародне значення, яке створювало можливість узагальнення і порівняння показників звітності за галузями економіки та господарством країни в цілому. Оскільки сутність експлуатації полягає у присвоєнні роботодавцем частини створеної вартості найманим працівником, то вона мала місце і при соціалізмі, оскільки без експлуатації немає сенсу наймати працівників.

Проф. В. Кудров особливо підкреслює, що радянська модель економіки працювала не на суспільство, а на хазяїна країни, на партію і укріплення її влади [17, с. 211]. Водночас працівники мали змогу реалізувати себе в частині доданої вартості через виплати та пільги з фондів економічного стимулювання, суспільних фондів споживання та ін.

Соціально-економічні перетворення в Україні на рубежі 80-90-х років ХХ ст. внаслідок появи різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання, концентрації капіталу призвели до суттєвої зміни змісту організації бухгалтерського обліку.

Сучасна структура власності в Україні, наголошує Г.Н. Климко, характеризується не уніфікацією, а ускладненням і різноманіттям форм [30, с. 72]. Проф. С.В. Мочерний особливістю виробничих відносин називає їх виникнення між різними суб'єктами в процесі привласнення робочої сили, засобів виробництва, інтелектуальної власності, послуг та інших об'єктів власності [13]. Становлення ринкових відносин сприяло отриманню власниками засобів виробництва широких повноважень в управлінні, що чинить безпосередній вплив на реалізацію суспільного значення бухгалтерського обліку та його організацію, що частково проілюстровано в табл. 2.

**Таблиця 2.** Питання, які належать до компетенції зборів акціонерів

<i>Підприємства</i>	<i>Основні питання</i>
ВАТ “Концерн “Стірол”	Збільшення статутного капіталу* [14, с. 11]
ВАТ “Закритий недиверсифікований корпоративний інвестиційний фонд “Синергія Ріал Істейт”	Розподіл прибутку [37, с. 11]
ВАТ “Концерн “Хлібпром”	Створення дочірніх підприємств, філій або представництв [37, с. 11]
ВАТ “Дніпропетровськгаз”	Звіт за 2005 р. Розподіл прибутку, виплата дивідендів за 2005 р. Структурна реорганізація. Створення дочірнього підприємства [37, с. 11]
ВАТ “Крименерго”	Звіт за 2005 р. Розподіл прибутку за 2005 р. [37, с. 11]

**\* Примітка:**

За результатами зборів акціонерами з метою підвищення капіталізації компанії прийнято рішення про збільшення статутного капіталу за рахунок переоцінки основних засобів, що збільшило номінал акцій товариства з 12 грн. до 35 грн. [14, с. 11].

За радянської доби вирішення таких питань на рівні підприємства було неможливим, зокрема, зміна розміру статутного капіталу або виділення відокремлених підрозділів вимагали рішення державних органів; розмір прибутку, як планова величина, розподілявся централізовано, що на певному рівні забезпечувало рівномірний розподіл доходів у суспільстві.

На даний момент наявність широких повноважень власників створює можливість для організації бухгалтерського обліку таким чином, що за його даними неможливо точно встановити суму прибутку, яку можуть отримати суспільство й держава від функціонування підприємств. Роль держави зводиться до визначення загальних напрямів бухгалтерського обліку, необхідних для сплати податків та отримання статистичних даних. Проф. Ф.Ф. Бутинець, критикуючи можливість організації бухгалтерського обліку власниками на їх розсуд, пише: “бухгалтерський облік став замкнутою системою, власники не дозволяють використовувати його дані для науки, студенти позбавлені місць практики, викладачі облікових дисциплін працюють асистентами-теоретиками” [3, с. 116].

Таким чином, маємо ситуацію, про яку ще в 1977 р. писав проф. П.П. Німчинов: “Облік капіталістичного суспільства слугує інтересам капіталістів. ... капіталіст не враховує інтересів суспільства, виробляє те, що забезпечить йому якнайбільший прибуток” [29, с. 7].

Наслідками реформування бухгалтерського обліку в Україні та відсутності дієвого контролю держави за діяльністю підприємств виявилися запусненість бухгалтерського обліку, фальсифікація звітних даних, ухиляння від оподаткування. Всі спроби реформування бухгалтерського обліку спрямовані на приховування власності та результатів її функціонування або справжнього власника. Невирішеним є питання спрямованості організації бухгалтерського обліку на забезпечення достовірною інформацією про розмір майна підприємства, суми, виплачені працівникам і суспільству.

Для усунення наявних негативних явищ у суспільстві необхідним є забезпечення механізму організації бухгалтерського обліку, спрямованого на своєчасне оприлюднення достовірної облікової інформації. На необхідність перегляду пріоритетів в організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі, зокрема в частині підвищення інформативності бухгалтерського обліку, вказує доц. Л.В. Чижевська [44]. Це сприятиме соціально-економічному розвитку суспільства в цілому.

Зміна форм і суб'єктів власності, а також підходу до організації бухгалтерського обліку від рівня державних органів до підприємств призвела до появи суттєвих відмінностей у веденні бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання навіть в межах галузі. Якщо за часів СРСР за обліковими даними можна було дізнатися про загальну вартість майна 15-ти теперішніх пострадянських держав, то на сьогодні це є утопією для однієї країни та навіть галузі економіки.

Вивчення показників звітності, які характеризують фінансовий стан 14-ти досліджених підприємств галузі машинобудування України, показало існування суттєвих відмінностей у веденні бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання в межах галузі економіки. Це зумовлено наявністю альтернативних варіантів у виборі методики бухгалтерського обліку. Так, на 4 підприємствах (28,6 %) для нарахування амортизації на ливарне та металорізальне обладнання використовується прямолінійний метод, на 1 підприємстві (7,1 %) – зменшення залишкової вартості, на 9 (64,3 %) – метод, передбачений податковим законодавством. Застосування різних методів амортизації призводить до неможливості порівняння залишкової вартості необоротних активів підприємства. Для оцінки запасів при списанні 5 підприємств (35,7 %) використовують метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), 6 (42,9 %) – метод середньозваженої собівартості та 3 (21,4 %) – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Такі відмінності є причиною значних відхилень у рівні собівартості продукції.

Наявність альтернативних варіантів у частині регламентації бухгалтерського обліку та зведення ролі держави до визначення лише загальних напрямів обумовили неможливість на сучасному етапі визначити загальну вартість майна вітчизняних підприємств і оцінити результати їх господарювання за обліковими даними.

За таких умов досить складно оцінити значення організації бухгалтерського обліку для суспільства. Прагнення власників приховати прибуток за допомогою обліку призводить до ведення бухгалтерського обліку заради облікового процесу.

Для характеристики організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі необхідним є відповідне осмислення впливу на неї організаційно-правових форм господарювання, структури власності, тенденцій світової економіки.

За матеріалами газети “Бизнес” за I півріччя 2006 р. щодо структури власності підприємств різних галузей економіки України встановлено, що на сьогодні в Україні функціонує ряд великих підприємств, які викуплені або в які здійснено інвестиції транснаціональних корпорацій (ТНК). За оцінкою інвестиційної компанії Dragon Capital, щорічний обсяг ринку поглинань в Україні складає близько 3 млрд. дол. США [9, с. 16]. Як вказує А. Левченко, “В Україні ... все, що можна було купити, вже викуплено потужними міжнародними структурами (у тому числі російськими), які ведуть на своїх підприємствах єдину управлінську та збутову політику в різних куточках світу” [20, с. 130].

Зважаючи, що цілями реорганізації підприємницьких структур, в тому числі із залученням іноземних інвестицій, можуть називатися: створення на базі групи підприємств сучасної бізнес-моделі [12, с. 136]; необхідність підвищення конкурентоспроможності компаній, у т.ч. на міжнародному рівні; відсутність альтернативних джерел підвищення капіталізації [7, с. 13], справжніми наслідками реорганізації для України є експорт капіталу, експлуатація дешевої робочої сили, реструктуризація вітчизняної економіки. Для підприємств з іноземними інвестиціями організація обліку набуває специфічних ознак передусім в частині порядку ведення бухгалтерського обліку та звітування перед Україною. Оскільки іноземними інвестиціями охоплено більшість стратегічних галузей економіки України, частки ринку ТНК постійно зростають, постає питання ролі бухгалтерського обліку в забезпеченні збагачення українського народу.

Окрім структури власності на організацію бухгалтерського обліку здійснює вплив вітчизняна специфіка злиття й поглинання підприємств, яка проявляється у поєднанні неоднорідних і не завжди ефективних видів діяльності [7, с. 13]. Крім того, за кожен напрям діяльності підприємства може відповідати певна група власників, що ілюструють складові власності ВАТ “Запоріжсталь” станом на 2006 р. [5, с. 25].



Здійснення різних статутних видів діяльності та належність багатьох галузей економіки є особливістю таких організаційно-правових механізмів регулювання діяльності господарських структур, як промислово-фінансові групи (ПФГ) або транснаціональні промислово-фінансові групи (якщо до їх складу входять іноземні юридичні особи). Вони концентрують у сфері свого впливу певну кількість суб'єктів господарювання: промислові підприємства, наукові та проектні установи, інші установи всіх форм власності. У 1970 р. Н.А. Цаголов називав аналогічні структури формою об'єднання капіталу магнатів з метою захоплення вирішальних позицій у різних галузях господарства для максимізації прибутку [19, с. 574].

Як підкреслюють І.Ю. Беляєва та М.А. Ескіндаров, вибір дій ПФГ передбачає досягнення найкращих результатів [2, с. 11]. Цьому сприяють масштаби діяльності ПФГ в Україні, які дозволяють активно впливати на стан вітчизняної економіки в цілому, визначати напрями її розвитку, здійснювати експансію на світові ринки з власною конкурентною продукцією. Отримання інформації про функціонування ПФГ в Україні ускладнюється непрозорістю їх структур. Як відмічає Н.В. Зайцева, у розвитку ПФГ простежується процес реструктуризації активів і системи управління; найпотужніші ПФГ все частіше вносять до перспективних планів розвитку комплекс заходів, спрямованих на імпорт капіталу [15, с. 71-72].

Висновки про вплив ПФГ на базові галузі економіки можна зробити з узагальнених Українською інвестиційною газетою відносин контролю ПФГ над найбільшими підприємствами різних галузей з урахуванням обсягу виробництва та рівня монополізму підприємства на певному сегменті ринку [42, с. 8] (табл. 3).

**Таблиця 3.** Оцінка впливу промислово-фінансових груп на базові галузі економіки України (у % до обсягу галузевого виробництва)

Галузь економіки	“Інтерпай”	“Приват”	“Індустріальна спілка Донбасу”	“УкрСиббанк”	“Фінанси та кредит”	“Систем Кепітал Менеджмент”	Всього
Трубна промисловість	60					15	75
Гірничо-збагачувальна промисловість		60		10	10	10	90
Коксохімічна промисловість		10	20			40	70
Машинобудування	5		21		5	18	49
Виробництво феросплавів	80	20					100
Нафтова промисловість	60						60
Металургія	3	5	10	8		16	42
Вугільна промисловість			20				20
Промислова хімія		30		40	20		90

За зведеними даними можна зробити висновок, що у ряді галузей економіки України ПФГ мають вплив на рівні 90-100 %. У сфері впливу таких суб'єктів сконцентровано колосальні промислові й фінансові ресурси, а отже, потужні важелі впливу на економічні й політичні процеси.

Характеристика змісту організації бухгалтерського обліку буде неповною без аналізу впливу на неї таких тенденцій світової економіки, як концентрація виробничого та фінансового капіталу внаслідок глобалізації світової економіки.

Проф. В.І. Петрова та проф. Л.А. Чайковська підкреслюють, що у наукових дослідженнях обов'язково повинна приділятися увага розгляду інституційної спадковості бухгалтерського обліку в умовах глобального розвитку економіки [34, с. 51], що зумовлено неможливістю функціонування бухгалтерського обліку поза межами суспільства. Структури, утворені об'єднанням промислових, фінансових та інтелектуальних (інформаційних) ресурсів, мають дві визначальні характеристики: відбувається інтеграція і мобілізація ресурсів; метою їх діяльності є отримання прибутку [43, с. 53], що здійснює визначальний вплив на бухгалтерський облік.

Питання впливу глобалізації економіки на розвиток бухгалтерського обліку останнім часом розглядалися в багатьох спеціалізованих періодичних виданнях [11, 31, 33, 35, 38, 40, 45]. Аналіз результатів цих досліджень дозволив зробити висновок, що бухгалтерський облік в ТНК становить окрему групу завдань, поставлених перед бухгалтерами, оскільки його організація і ведення стосується конкретного підприємства, яке здійснює свою діяльність на території певної країни відповідно до її законодавства. Водночас власники ТНК примушують профінансовані ними підприємства різних країн вести бухгалтерський облік за своїми правилами.

Таким чином, в умовах глобалізації світової економіки організацію бухгалтерського обліку здійснюють надструктури, які мають вплив не лише на національну економіку, а й на країни, де розміщені їх структурні підрозділи.

Вперше описали глобалізацію британські вчені у 80-х рр. ХХ ст. [46] як позначення масштабності соціальних змін, що охоплюють не лише окремі нації і народи, а й цивілізацію в цілому. Основними суб'єктами виділено транснаціональні корпорації, поширення яких означало втягнення в сферу їх діяльності практично всіх країн світу.

Здійснення діяльності ТНК переважно в межах внутрішньофірмової кооперації, а не на основі традиційного обміну між країнами призводить до необхідності уніфікації та стандартизації правил бухгалтерського обліку, що ускладнюється застосуванням різних валют, інфляцією, відмінностями в рівнях економічного розвитку країн.

Відбуваються зміни в змісті обліково-аналітичної діяльності, зростають вимоги до якості інформаційного забезпечення управління бухгалтерами. З цього приводу проф. Д. Маршал (Великобританія) вказує, що “на наших очах світовий порядок, якому притаманні панування конкуруючих між собою “національних капіталізмів”, відходить у минуле, а на його місце приходить інший порядок, який створює транснаціональний капіталізм, глобальний за своєю сутністю і за масштабами поширення свого впливу” [47, с. 195].

За даними Доповіді про світові інвестиції (2002 р.), підготовленої експертами ЮНКТАД, у 2001 р. загальна кількість ТНК склала близько 65 тис. з кількістю філій – 850 тис. (близько 54 млн. працівників), обсяг продаж зарубіжних філій більше, ніж вдвічі перевищив обсяг світового експорту [8, с. 8]. На сьогодні ТНК контролюють до ½ світового промислового виробництва, 63 % світової торгівлі, близько 4/5 патентів і ліцензій на нову техніку та технології [27, с. 18].

Діяльність ТНК може охоплювати різні галузі економіки, що забезпечення здійснення ними контролю над сукупним виробництвом. Складність структури ТНК зумовлена тим, що вони включають виробничу, банківську, інвестиційну, торговельно-рекламну діяльність, здійснення науково-технічних розробок, підготовку кадрів. У 1970 р. Н.А. Цаголов писав: “Якщо до недавнього минулого можна було з достатньою чіткістю визначити основну спеціалізацію фірми, то тепер це зробити найчастіше неможливо” [19, с. 556].

Узагальнення особливостей функціонування світової економіки дозволило визначити наступні інструменти впливу на організацію бухгалтерського обліку:

– здійснення централізації ресурсів, яка передбачає організацію контролю за рухом активів у межах структури та іншими суб’єктами господарювання, укріплення платіжної дисципліни, взаємну підтримку платоспроможності учасників, організацію взаєморозрахунків, оптимізацію оподаткування;

– використання допоміжних фінансових інститутів – запровадження єдиної фінансово-інвестиційної політики шляхом залучення інститутів фондового ринку, які забезпечують залучення фінансових ресурсів (облік прав власності на акції, облігації, інвестиційні сертифікати тощо);

– реструктуризація бізнесу шляхом оптимізації і скорочення управлінських підрозділів, перепрофілювання діяльності підприємства;

– впровадження прогресивних технологій і створення замкнутих циклів виробництва для технологічного зв’язку між підрозділами підприємства, гарантованість поставок і збуту, що забезпечує ритмічність діяльності та в деяких випадках сприяє мінімізації оподаткування і транзакційних витрат;

- створення умов для покращання спеціалізації і концентрації виробництва з метою раціонального використання ресурсів;
- формування правового забезпечення діяльності, яке передбачає створення єдиної інформаційної системи та методичної бази;
- лобювання інтересів для прийняття органами державної влади рішень, прийнятних для підприємства;
- передача ряду завдань, у тому числі ведення бухгалтерського обліку, зовнішнім виконавцям, що дає можливість підприємству концентрувати ресурси на ключових напрямках діяльності, не витрачаючи час і сили на управління й удосконалення багатьох важливих, однак другорядних для ефективності бізнесу процесів. Це сприяє збільшенню обсягів виробництва та зниженню собівартості за рахунок скорочення витрат на утримання адміністративного персоналу;

Суттєве зростання частки транснаціональних корпорацій у світовому ВВП (понад 80 % у середньому за різними галузями економічної діяльності) призводить до відходу від традиційної моделі організації бухгалтерського обліку. Вона притаманна для малих і середніх підприємств, які позбавлені можливості впливати на стан організації бухгалтерського обліку в інших суб'єктів, окрім відокремлених підрозділів (філій, представництв та ін.).

Поширення набуває глобальна модель. Вона передбачає концентрацію у суб'єктів господарювання економічної влади, що інтегрує фінансову могутність, інформаційний вплив, коаліційні сили, зв'язок з державою та засоби силового тиску. Особливістю глобальної моделі організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі є її наднаціональний характер у врегулюванні складових організації обліку та залежність від інтересів обмеженого кола суб'єктів (промислово-фінансових груп, транснаціональних корпорацій, глобальних фірм) (рис. 1).

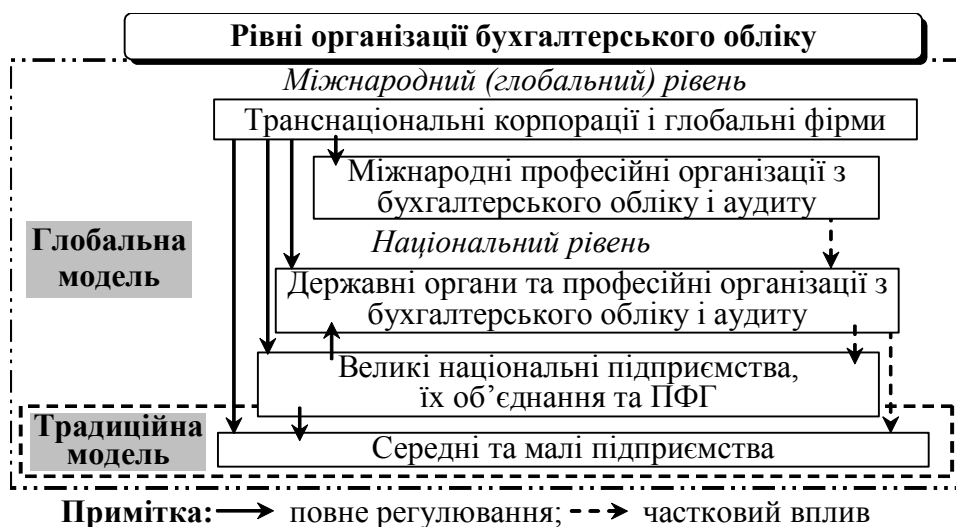


Рис. 1. Моделі організації бухгалтерського обліку

Розуміння наведеного співвідношення суб'єктів у межах моделей (див. рис. 1) є базою для нового рівня пізнання змісту організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізаційних процесів, що відбуваються в економіці. Застосування виділених моделей під час підготовки фахівців з бухгалтерського обліку забезпечує системне усвідомлення механізму регулювання організації бухгалтерського обліку. Крім того, наведене співвідношення відображає роль різних організацій у регулюванні організації бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Порівняння особливостей організації бухгалтерського обліку в умовах ринкових відносин і соціалізму дозволило уточнити, що зміни в організації бухгалтерського обліку зумовлені відмінностями в інтересах власників засобів виробництва, а отже, завдань, для виконання яких організовується бухгалтерський облік. Таким чином, зміст поняття “організація бухгалтерського обліку” повинен передбачати урахування особливостей суспільно-економічної формації, інтереси панівного класу якої обслуговує бухгалтерський облік. Вважається за доцільне трактувати дане поняття як сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства та бухгалтер за дорученням власника з метою забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства).

Таке визначення містить уточнений перелік суб'єктів організації бухгалтерського обліку та конкретизовану мету їх дій. У теоретичному плані наведене уточнення сприятиме узгодженості понятійного апарату. З метою покращання практики організації обліку та навчального процесу підготовки бухгалтерів запропоноване викладення дозволить встановити орієнтиром для організації бухгалтерського обліку потреб власника та необхідності задоволення соціальних потреб у процесі реалізації власності на засоби виробництва.

Для історичного розвитку організації бухгалтерського обліку характерний рух від децентралізованого підходу (до 1917 р.) до централізованого регулювання (державними або суспільними організаціями, а також глобальними структурами) у результаті змін в економіці.

У кожній суспільно-економічній формації до бухгалтерського обліку висувалося завдання збереження власності та ефективного управління нею. Встановлено визначальним фактором впливу на організацію обліку є інтереси власника засобів виробництва, вплив яких на організацію обліку варіює залежно від організаційно-правової форми господарювання. Виходячи з цього, організацію бухгалтерського обліку слід трактувати як сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства за дорученням власника задля забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства.

В умовах капіталізму до 1917 р. організація бухгалтерського обліку є обмеженою рамками окремого підприємства або їх об'єднань сукупністю заходів власників щодо забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку задля ефективного управління господарством і примноження приватної власності.

За радянської доби організація бухгалтерського обліку – це діяльність органів державної влади щодо реалізації державної політики в сфері бухгалтерського обліку, спрямованої на уніфікацію облікового процесу з урахуванням особливостей галузі задля забезпечення необхідною інформацією управління і збереження державної власності. Особлива увага в розробці теоретичних питань з організації обліку приділялася питанням удосконалення реєстрації облікової інформації і звітності, їх оперативності, а також організації праці бухгалтерів задля економії витрат на здійснення облікового процесу.

На даний момент організація бухгалтерського обліку набуває якісно нових ознак у зв'язку з тенденціями в світовій економіці, зміною відносин власності, появою нових суб'єктів господарювання і розширенням повноважень власників в управлінні діяльністю підприємств. У таких умовах організація бухгалтерського обліку є сукупністю заходів власників засобів виробництва щодо забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку задля покращення добробуту власників. Реалізується за допомогою такого інструменту як облікова політика.

У контексті глобалізації економіки організація бухгалтерського обліку виходить за межі певної країни, має наднаціональний характер і визначається інтересами обмеженого кола осіб. Новими питаннями організації обліку постають: організація облікового персоналу з урахуванням територіальної відокремленості підрозділів, необхідність ефективного розподілу обов'язків між бухгалтерами, підвищення їх кваліфікації, виходячи з особливостей організації бухгалтерського обліку в країнах.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с.
2. Беляева И.Ю., Эскиндаров М.А. Российские ФПГ: проблемы взаимоотношений капитала и власти // Вестник Финансовой Академии. 1998. – 1(5). – С. 6-18.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
4. Вейцман Н.Р. Краткий учебник счетоводства. – М.: Государственное издательство, 1926. – 150 с.

5. Вернер Н. Один на всіх // *Контракти*. – № 13. – 27 березня 2006 р. – С. 24-26.
6. Галкин А.Ф. и др. Теория бухгалтерского учета. / Под ред. к.э.н., доц. А.Ф. Галкина. – М.: Издательство «Колос», 1970. – 263 с.
7. Гвоздїй В. Злиття і поглинання (М&А): правовий супровід, або що варто знати М&А-юристу // *Юридична газета*. – 2006. – № 12. – С. 13.
8. Глобализация мирового хозяйства: Учеб. пособие / Под ред. д-ра экон. наук, проф. М.Н. Осьмовой, канд. экон. наук, доц. А.В. Бойченко. – М.: ИНФРА-М, 2006. – VIII, 376 с.
9. Гордїйчук І. Корпоративні пірати ХХІ століття, або як упізнати рейдера // *Юридична практика*. – 2006. – № 12. – С. 9.
10. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для с.-г. технікумів. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.
11. Губський Б.В. Інвестиційні процеси в глобальному середовищі. – К.: “Наукова думка”, 1998. – 390 с.
12. Дикаленко М. «На север мне дорога» // *Бизнес*. – 2006. – № 21. – С. 136.
13. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
14. Заика А. Уставный фонд «Стирола» привели в соответствие / *Дело*. – № 100 (152). – 13 июня 2006 г. – С. 11.
15. Зайцева Н.В. Цілі та задачі створення промислово-фінансових груп на сучасному етапі розвитку економіки України // *Регіональна економіка*. – 2005. – № 4(46). – С. 65-72.
16. Кипарисов Н.А. О развитии счетных наук // *Вестник И.Г.Б.Э.* – 1928. – № 1. – С. 22-28.
17. Кудров В. Крах советской модели экономики. – М.: Московский общественный научный фонд, 2000. – 218 с.
18. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Выща шк., 1990. – 311 с.
19. Курс политической экономии. В 2-х т. Т. I. Под ред. Н.А. Цаголова. Учебное пособие для экон. вузов и фак. – Изд. 2-е, переработ. и доп. – М.: “Экономика”, 1970. – 760 с.
20. Левченко А. Из печи уносится // *Бизнес*. – 2006. – № 24(699). – С. 129-130.
21. Мазараки А.А., Ильин В.В. Философия денег: Монография. – К.: Киев. нац. торг.-эконом. ун-т, 2004. – 719 с.

22. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
23. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. (Пер. И.И. Скворцова-Степанова). – Т. I. Кн. I. Процесс производства капитала. – М.: Политиздат, 1978. – 907 с.
24. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. / Под ред. Ф. Энгельса. Т. II. Кн. II. Процесс обращения капитала. – М.: Политиздат, 1969. – 648 с.
25. Маркс, Энгельс, Ленин, КПСС об управлении экономикой. – М.: Политиздат, 1979. – 344 с.
26. Мезенцев П.В. Общетеоретические основы хозяйственного учета. Выпуск 1. – М., 1970.
27. Мовсесян А.Г., Огнивцев С.Б. Международные валютно-кредитные отношения: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 312 с.
28. Немчинов П.П. Бухгалтерский баланс. Конспект лекции по курсу “Теория бухгалтерского учета”. Выпуск III. – К.: Научно-методический кабинет высшего заочного экономического образования, 1966. – 39 с.
29. Немчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.
30. Основы економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Г.Н. Климок, В.П. Несторенко, Л.О. Канищенко та ін.; За ред. Г.Н. Климка, В.П. Несторенка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Вища шк. – Знання, 1997. – 743 с.
31. Островский О.М., Ковалев В.В. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 5. – С. 73-78.
32. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
33. Панков Д.А. Методы совершенствования отчетности в условиях глобализации и инфляции // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 25. – С. 67-69.
34. Петрова В.И., Чайковская Л.А. Тенденции развития теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 11. – С. 48-51.
35. Петрук О.М. Глобалізація як об’єктивна передумова розвитку обліку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2. / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 360 с.
36. Политическая экономия (докапиталистические и капиталистические способы производства). / Под ред. проф. Э.Я. Брегеля и доц. А.Д. Смирнова. – М.: Издательство «Высшая школа», 1966. – 572 с.



37. Собрания акционеров, назначенные на 15.06.06 / Дело. – № 100 (152). – 13 июня 2006 г. – С. 11.
38. Соколенко С.І. Глобалізація і економіка України: Монографія. – К.: Логос, 1999. – 568 с.
39. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
40. Стражев В.И. Проблемы развития теории бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 25. – С. 16-19.
41. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; Под общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с.
42. Українська інвестиційна газета. – 2003. – № 41(419). – С. 8.
43. Уманців Г.В. Холдингові компанії та фінансово-промислові групи. – К. Альтерпрес, 2002. – 248 с.
44. Чижевська Л.В. Організація бухгалтерського обліку: зміна акцентів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2. / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 360 с.
45. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10. – С. 2-9.
46. Bartlett Christopher, Ghoshal Sumantra. Managing Across Borders. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1989.
47. Marshall D. Understanding Late-twentieth Century Capitalism: Reassessing the Globalization Theme // Government and Opposition. Vol. 31. № 2. – P. 195.
48. Saudagaran Shahrokh M. International Accounting: a User Perspective. Second edition. THOMSON, South-Western. – 2004. – 236 p.