

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Обґрунтовані сучасні підходи до формування облікової інформації як внутрішнього ресурсу в забезпеченні економічної безпеки підприємства. Встановлено напрями модернізації теоретичних основ бухгалтерського обліку з урахуванням зростання впливу зовнішнього середовища на показники діяльності підприємства. Визначено пріоритети удосконалення принципів бухгалтерського обліку з метою найбільш повного задоволення потреб окремих груп користувачів під час прийняття управлінських рішень щодо підтримання безпечного та динамічного розвитку підприємства.

Ключові слова: економічна безпека, облікова система, облікова інформація, принципи бухгалтерського обліку, предмет бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. На сучасному етапі для економіки України все більш характерним є зростання незадоволеності інформаційних потреб у сфері економічних відносин, що значно знижує безпечність та стабільність функціонування вітчизняних підприємств. Такий стан речей обумовлює необхідність визначення векторів модернізації традиційної системи бухгалтерського обліку з урахуванням впливу зовнішнього середовища на показники діяльності суб'єктів господарювання та зміщення акцентів щодо потреб користувачів облікової інформації, інтереси яких суттєво відрізняються. Вважаємо, що для підтримання економічної безпеки, поліпшення її облікового забезпечення слід здійснювати за такими напрямками:

- удосконалення теоретичних основ обліку відповідно до сучасних вимог, що висувуються до облікової інформації менеджментом;
- підвищення достовірності облікової інформації та зниження частки інформаційних ризиків;
- зниження інформаційної асиметрії у задоволенні інтересів та потреб окремих груп користувачів облікової інформації.

На сьогодні здобутки економічної науки потрібно оцінювати з позицій перспектив їх практичного застосування. Однак існуюча теорія бухгалтерського обліку уже не забезпечує можливостей адекватного оцінювання практики перебігу економічних подій у реальних ринкових умовах, оскільки ґрунтується на вивченні переважно статичних економічних процесів, в той час як більшість підприємств існують в динамічних умовах невизначеності.

У зв'язку з цим, сучасна система облікового забезпечення потребує нового сутнісного наповнення як комплексу взаємодіючих та взаємопов'язаних методів, методик і процедур, призначених для обґрунтування управлінських рішень в сфері забезпечення економічної безпеки підприємства. Вона має містити у собі усі без винятку інструменти облікового забезпечення з метою отримання синергетичного ефекту від їх системного застосування при підтриманні стійкого функціонування підприємства та нейтралізації впливу загроз внутрішнього та зовнішнього середовища.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Незважаючи на існування ґрунтовних розробок щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, здійснених такими вітчизняними та зарубіжними науковцями як: С.Голов, Л.Ловінська, В.Палій, М.Пушкар, Я.Соколов, С.Хмельов, П.Друкер, С.Рід [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8], мусимо наголосити, що істотних розвідок щодо облікового забезпечення безпечного функціонування підприємств не проводилося.

Разом з тим, як показали здійснені нами дослідження, використання облікової інформації як одного з основних чинників у забезпеченні економічної безпеки потребує перегляду традиційних поглядів на бухгалтерський облік з урахуванням ускладнення процесів управління, зростання впливу зовнішнього середовища на показники діяльності підприємства та зміщення акцентів щодо потреб користувачів облікових даних. Для використання облікової інформації в системі економічної безпеки та задоволення потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, необхідна така інформаційна система, яка відповідала б стратегії розвитку підприємства, а не окремі інструменти, що до цього часу використовувалися переважно для описування минулих подій [7, С. 9].

Постановка завдання. Виходячи з цього, головним завданням проведеного у статті дослідження є визначення напрямів розвитку теоретичних основ бухгалтерського обліку відповідно до потреб інформаційного забезпечення економічної безпеки вітчизняних підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. Відправною точкою такої модернізації повинно стати обґрунтування предмета, об'єкта та принципів ведення бухгалтерського обліку з позицій забезпечення обліковою інформацією різних груп користувачів.

В сучасній класичній теорії бухгалтерського обліку під об'єктом його вивчення розуміється господарська діяльність підприємства. Разом з тим у наукових публікаціях усе частіше почали з'являтися висловлювання щодо розширення об'єкта бухгалтерського обліку за рахунок різноманітних аспектів зовнішнього середовища [3, С. 24; 9, С. 15; 10, С. 31], що, на нашу думку, є досить корисним з позицій використання облікових даних як основи для прийняття управлінських рішень в системі економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Розширення об'єкта бухгалтерського обліку призвело до зміщення акцентів і у визначенні його предмета. З позицій забезпечення економічної безпеки, найбільш корисними вважаємо дві точки зору на предмет бухгалтерського обліку. Одну з них висловив С.Голов, який вважає, що «...в сучасних умовах предметом вивчення бухгалтерського обліку повинні стати ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його зовнішнього середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік чи власником підприємства з урахуванням вимог користувачів» [1, С. 410]. Із цього визначення бачимо, що розширення традиційного предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та в часі (майбутні дані) є цілком виправданим, оскільки більшість управлінських рішень в системі економічної безпеки мають упереджений характер, а на їх прийняття впливають, поряд з внутрішніми, і зовнішні фактори. Крім того, даний підхід до визначення предмета бухгалтерського обліку базується на положеннях теорії ресурсної взаємозалежності, яка широко використовується при здійсненні процесів із забезпечення економічної безпеки, і відповідно до якої у своїй діяльності (зокрема і при створенні облікової інформації) підприємство повинно брати до уваги не лише власні інтереси, але й інтереси зовнішніх контрагентів, коло яких може бути дуже широким.

Іншу, але не менш цікаву, точку зору на предмет бухгалтерського обліку висловила Л.Ловінська, яка вважає, що предметом бухгалтерського обліку є капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати та фінансові результати викликані його кругообігом [2, С. 51]. Ця думка узгоджується з висловлюванням А.Чухно, який розглядає капітал як певний ресурс, що є «...благом, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага» [11, С. 253]. Відтак, чим більш ефективно будуть використовуватися ресурси підприємства та досконалішим буде їх захист від впливу загроз, тим вищими будуть майбутні економічні вигоди від кругообігу цих ресурсів. Даний підхід якомога краще відповідає ризико-орієнтованій концепції економічної безпеки підприємства.

В основу сучасної теорії бухгалтерського обліку покладено грошовий підхід у розумінні сутності капіталу, який визначає капітал як сукупність фінансових ресурсів, залучених із різних джерел, що в результаті кругообігу спричиняють утворення доданої вартості. Незважаючи на те, що даний підхід забезпечує розкриття динамічних властивостей капіталу, він ігнорує характер і причини динаміки, обумовлені змінами у натурально-речовому стані складових капіталу під впливом змін у зовнішньому середовищі підприємства.

У цьому зв'язку, більшу зацікавленість з позицій формування облікової інформації для потреб економічної безпеки викликає вартісний підхід до розуміння категорії капіталу, детально розглянутий у своїх працях вченими-маржиналістами. Відповідно до цього підходу, під капіталом розуміють усе те, що створює або сприяє створенню вартості. Як зазначає Г.Беккер, «капітал – це не лише уречевлена, але й жива праця (якості людини, які сприяють її продуктивному відтворенню)» [12, С. 22]. Основою цього підходу є відношення між окремими суб'єктами, що задіяні в діяльності підприємства, урегульовані системою їх інтересів з приводу отримання доданої вартості (прибутку), що надає категорії капіталу соціального характеру.

Разом з цим основним недоліком застосування даного підходу в сучасній системі бухгалтерського обліку є неможливість точного грошового оцінювання окремих складових капіталу, серед яких такі важливі з позицій забезпечення економічної безпеки підприємства категорії як людський та клієнтський капітал. Тому, погоджуючись з думками провідних вчених в галузі обліку [1; 3; 5; 6; 12; 13], вважаємо, що подальше реформування системи бухгалтерського обліку слід пов'язати з пошуком найбільш обґрунтованих теоретичних підходів та практичних механізмів визначення ринкової вартості підприємства і забезпечення користувачів інформацією про реальну вартість його активів.

Не менш важливою проблемою сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні є її уніфікація. Однак з позицій використання облікових даних як інформаційного підґрунтя економічної безпеки підприємства, вважаємо, що їх уніфікація повинна здійснюватися виключно при формуванні показників відкритої звітності, тоді як система бухгалтерського обліку має носити багатоцільовий характер. Ця система повинна бути достатньо гнучкою та мати соціальну спрямованість, щоб забезпечувати різноманітні інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. У цьому зв'язку особливу увагу слід звернути на такі аспекти підготовки та надання облікових даних.

По-перше, інформація про діяльність підприємства, відображена у відкритій фінансовій звітності, має бути своєчасною і корисною широкому колу споживачів, задовольняти їх інтереси з позицій безперешкодного контролю та всебічного оцінювання фінансово-майнового стану суб'єкта господарювання з метою прийняття управлінських рішень щодо подальшої безпечної співпраці з ним. У цьому контексті важливого значення набуває оцінка окремих складових фінансової звітності, що, на наш погляд, не може базуватися виключно на історичній вартості активів та зобов'язань підприємства, яка не відтворює вплив змін зовнішнього середовища на реальну вартість його капіталу.

По-друге, існуюча практика узагальнення облікової інформації не забезпечує формування в статистичній звітності значної кількості показників, необхідних для визначення макроекономічних даних про стан стійкого та безпечного функціонування держави чи її окремих регіонів як суб'єктів економічної безпеки.

Крім того, сучасна система бухгалтерського обліку характеризується низькою достовірністю інформації, адже варіативність облікових методик передбачає відмінності у формуванні одних і тих же показників, які практично неможливо звести в межах економічних видів діяльності чи регіонів. Як наслідок, сьогодні держава не володіє реальною картиною про вартість наявних у суб'єктів господарювання активів, що значно утруднює чи робить практично неможливим прийняття обґрунтованих рішень щодо забезпечення належного рівня економічної складової національної безпеки.

По-третє, бухгалтерський облік повинен бути соціально орієнтованим, адже в цьому зацікавлені як працівники підприємства, так і громадськість та держава. А тому подальший його розвиток має відбуватися відповідно до суспільних потреб, які змінюються в часі та продиктовані інтересами членів суспільства. Ці інтереси не завжди визначаються лише фінансовими показниками, а відтак не можуть бути відображеними у традиційній фінансовій звітності підприємства, що потребує складання корпоративної соціальної звітності. Наявність такої звітності поряд з традиційними фінансовими даними дозволяє користувачам інформації ефективно оцінювати ризики бізнесу та визначати напрями можливої співпраці з підприємством.

Чітке функціонування системи бухгалтерського обліку пов'язують, у першу чергу, з дотриманням принципів, що покладені в її основу, хоча, як стверджує М.Пушкар, встановлені законодавством принципи не завжди відповідають вимогам щодо підготовки облікової інформації, які висуваються до неї користувачами [4, С. 30].

Невідповідність загальноприйнятих принципів підготовки облікової інформації сучасним потребам зацікавлених осіб при обґрунтуванні рішень щодо окремих напрямів управління підприємством неодноразово піднімалася на сторінках наукових видань [1; 3; 13; 14; 15], разом з тим потребують уточнень деякі з цих принципів у контексті підготовки інформації при забезпеченні економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Найперше це стосується визначення рамок і правил дотримання принципу безперервності, за яким відображення інформації про активи та зобов'язання підприємства у звітності має здійснюватися, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі. Іншими словами, принцип безперервності це декларування намірів, за яких підприємство не планує ліквідувати чи суттєво скорочувати свою діяльність.

Важливість даної проблеми користувачі облікової інформації в найбільшій мірі пов'язують із настанням світової фінансово-економічної кризи. Власники та інвестори хочуть мати впевненість у тому, що підприємства (проекти, програми), у які вкладаються кошти, будуть ефективно функціонувати й надалі, їм не загрожує скорочення чи банкрутство, і таку впевненість вони очікують отримати на підставі показників фінансової звітності, яка складена за даними обліку. Тому, на нашу думку, принцип безперервності ведення бухгалтерського обліку має визначатися з урахуванням стратегії економічної безпеки підприємства. Безперервність діяльності як принцип підготовки облікової інформації – це умовність, припущення, рамки якого мають бути установлені при розробці політики у сфері безпеки. А рішення щодо безперервності діяльності повинні прийматися його власниками, але аж ніяк не бухгалтерією.

Доцільно переглянути, з нашої точки зору, і використання принципу превалювання сутності над формою при формуванні облікової інформації в системі економічної безпеки. В ідеалі, цей принцип означає, що в бухгалтерському обліку необхідно відображати реальні економічні наслідки господарських операцій, а не формальні правові норми.

Виходячи з цього принципу, розробники вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку вилучили зі складу необоротних активів основні засоби, призначені для продажу та зарахували їх до складу товарів з відображенням їх в окремій статті активу Балансу «Необоротні активи та групи вибуття». Проте у майбутньому основні засоби можуть бути й нереалізованими, на них може не знайтися покупця, і підприємство змушене буде їх уцінювати (на суму не нарахованої амортизації) та знову зараховувати до складу необоротних активів. Крім цього, розбалансованість у складі активів призводить до порушення

принципів побудови активу Балансу за зростанням ліквідності майна підприємства, що є важливим при дотриманні правил економічної безпеки суб'єктів господарювання [16, ст. 234].

Ще більше підсилюється дана проблема, коли мова йде про відображення у звітності збитків підприємства, що перевищують суму статутного капіталу. Адже логіка підказує, що ніякого статутного і взагалі власного капіталу у такого підприємства вже практично не існує. Тим не менше, чинне законодавство в галузі бухгалтерського обліку не передбачає виключення такого підприємства з реєстру суб'єктів господарювання та визнання банкрутом, адже формально статутний капітал його виглядає стабільно незмінним.

То про яку обережність для партнера (інвестора) чи власне менеджера на підприємстві може йти мова, коли надана інформація не відповідає загальноприйнятим вимогам щодо її зрозумілості та збалансованості. Відповідно, вважаємо, що застосування принципу превалювання сутності над формою має здійснюватися в контексті принципу економічної доцільності, який є загальновизнаним економічним постулатом та означає, що облікова інформація, надана у звітності, повинна бути доказовою базою в системі правовідносин між окремими групами користувачів.

Потребує уточнень під час формування інформації в системі економічної безпеки і застосування принципу обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що запобігають занижуванню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів. Відповідно до чинного законодавства, саме цей принцип є підґрунтям визнання підприємницьких ризиків у системі бухгалтерського обліку. Він дозволяє зменшити ризик суб'єктивізму при застосуванні облікових оцінок.

Разом з тим, як підтверджує практика, фактичне використання принципу обачності може породжувати невідповідність витрат та доходів звітного періоду, втрату збалансованості окремих показників активів та зобов'язань, чи взагалі призводити до неповного відображення окремих активів підприємства (значної частини нематеріальних активів). Крім того, даний принцип нерідко використовують як інструмент маніпулювання обліковими даними, коли мова йде про створення завищених резервів сумнівних боргів або під час застосування економічно необґрунтованих оцінок списання виробничих запасів. Якщо ж обачність стосується не минулих, а майбутніх подій, то це зумовлює ризик відхилення від очікуваних наслідків. У зв'язку з цим, більш коректні результати можна отримати під час оцінювання ступеня чутливості окремих об'єктів бухгалтерського обліку до ризику.

Таким чином, при ідентифікації підприємницьких ризиків у системі бухгалтерського обліку слід керуватися не формальною обачністю, а принципом чутливості до ризику, під яким розуміють відображення у звітності фактичних та потенційних наслідків господарських операцій та подій, спираючись на оцінку їх чутливості до ризиків, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Щоб бути джерелом забезпечення економічної безпеки, сучасна облікова інформація повинна бути достатньо репрезентативною та мати необхідну значимість (суттєвість). Відповідно до вітчизняного законодавства в сфері бухгалтерського обліку, виконання цього завдання здійснюється шляхом забезпечення принципу повного висвітлення, що означає відображення у фінансовій звітності підприємства істотної та корисної інформації про його фінансово-майновий стан. Принцип повного висвітлення є своєрідним буфером, що протидіє інформаційним ризикам, пов'язаним з недостовірністю та неадаптованістю бухгалтерських даних, які надаються окремим групам користувачів. Практичне виконання даного принципу досягається шляхом розкриття інформації у формах фінансової звітності.

Однак повністю забезпечити потреби користувачів лише на основі ретроспективної фінансової інформації, отриманої способом суцільного документування господарських фактів, неможливо. Адже лівова частка ринкової вартості сучасного підприємства створюється завдяки ефективному використанню активів у нематеріальній формі, переважна більшість з яких не відображається у фінансовій звітності. За даними зарубіжних експертів, середня величина матеріальних активів у даний час складає менше 25 % ринкової вартості підприємства. Ще більш суттєві розходження між балансовою та ринковою вартістю активів спостерігаються у таких високотехнологічних компаніях як «SAP» або «Microsoft», чи компаніях з сильним брендом як «Coca-Cola», де на частку нематеріальних активів у ринковій вартості підприємства припадає понад 90 % [8, С. 305].

Відтак, напрошується висновок, що традиційний бухгалтерський облік і фінансова звітність відображають лише 10–25 % ринкової вартості підприємства, акумульованих у балансовій оцінці його майна. Наочним прикладом низької достовірності даних фінансової звітності є поглинання фірмою «IBM» фірми «Lotus» за 3,5 млрд доларів при балансовій вартості 226 млн. доларів і прибутковості, що знижується. Ця ситуація якомога краще характеризує той факт, що перевищення реальної вартості над бухгалтерською (балансовою) формується за рахунок недооціненого інтелектуального потенціалу підприємства, який не знаходить відображення в сучасних формах звітності [17].

Не менше суперечностей викликає дотримання правил документального підтвердження господарських фактів при їх відображенні в бухгалтерському обліку, а, відповідно, і в окремих формах фінансової звітності. Це пов'язано з тим, що на внутрішні процеси підприємства суттєвий вплив чинять

фактори зовнішнього середовища, значна частка яких не піддається суцільному документуванню і не може бути описаною фінансовими параметрами.

Особливо це стосується трансакційних витрат, розмір та склад яких в умовах нестабільних економічних процесів в Україні з кожним роком зростає. Як зазначають російські дослідники [18], частка трансакційних витрат щодо витрат основної діяльності (трансформаційних витрат) складає близько 10 %, при чому третина з них пов'язана з витратами на перевірку достовірності інформації про контрагента, витратами, викликаними їх опортуністичною поведінкою, а також витратами, спричиненими впливом «адміністративного ресурсу» під час укладання угод. Зрозуміло, що про документальне підтвердження існування таких витрат з боку контрагента не може бути й мови.

Звідси констатуємо, що підприємства не можуть забезпечити дотримання принципу повноти висвітлення інформації без відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку та звітності, які є головним фактором, який визначає структуру та динаміку системи економічної безпеки. Відтак, сучасний бухгалтерський облік не надає повного уявлення про доцільність здійснення заходів із забезпечення економічної безпеки і, відповідно, не є підґрунтям оцінювання стану безпечного функціонування підприємства.

Крім того, основним завданням, що висувають спеціалісти з економічної безпеки до облікової інформації, є її прогностичний (а не історичний) характер, який дозволив би збалансувати відображення стратегічних цілей щодо безпечного функціонування підприємства з фактичними результатами їх подальшого виконання.

Стає зрозумілим, що принцип повного висвітлення не може забезпечити обліковою інформацією усі групи зацікавлених користувачів, тому більш доцільним буде використання принципу репрезентативності, який, за висловлюванням С.Голова «означає, що облікова інформація, надана користувачеві повинна найкращим чином відображати властивості актуальної інформаційної сукупності» [19, С. 10]. Використання цього принципу в багатоцільовій обліковій системі передбачає надання користувачам актуальної та достовірної інформації в міру потреби в ній, що носить як фінансовий, так і нефінансовий характер і будується не лише на методах суцільного спостереження, але й на прийомах вибіркового спостереження, регресійного аналізу, комерційної розвідки.

Ще одним «вузьким місцем» сучасного бухгалтерського обліку під час формування облікової інформації для потреб економічної безпеки є використання історичної оцінки у визначенні вартості окремих активів та зобов'язань підприємства, про що наголошує принцип історичної (фактичної) собівартості. Разом з тим, з перебігом часу історична вартість окремих об'єктів обліку (особливо це стосується необоротних активів) втрачає ознаки релевантності (своєчасності) та не відтворює реальний стан речей на підприємстві.

З позицій забезпечення економічної безпеки, більш корисною буде інформація про поточну (справедливу) вартість таких об'єктів обліку на момент складання звітності (чи укладання угоди) з урахуванням впливу на цей об'єкт факторів зовнішнього середовища. Як слушно зазначає Я.Соколов, «... відображення фінансового стану, що базується на справедливій вартості перестає залежати виключно від діяльності компанії, як наприклад, при оцінюванні за історичною вартістю і включає зміни самого ринку» [20, С. 142].

На підтвердження цього висновку слід визнати, що останніми роками в міжнародній практиці спостерігається тенденція розширення сфери застосування справедливої вартості для оцінювання активів і зобов'язань. Хоч на практиці використання справедливої вартості як бази оцінювання об'єктів обліку призводить до значних витрат. Тому на сьогодні в більшості випадків має місце змішане оцінювання, тобто комбінація історичної (фактичної собівартості) з теперішньою вартістю, відновлювальною собівартістю, чистою вартістю реалізації тощо.

В Україні з метою надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності законодавством в галузі бухгалтерського обліку також передбачено за окремими об'єктами застосовувати поточну (справедливу) вартість. Разом з тим, аналіз вітчизняної облікової практики, свідчить про превалювання історичної вартості в оцінюванні активів. Пояснюється це такими причинами:

- найбільшою обґрунтованістю історичної вартості для оцінювання окремих видів активів (зокрема оборотних);
- концептуальними підходами до складання фінансової звітності;
- значними труднощами та підвищеними витратами при встановленні експертних оцінок на об'єкти, що потребують визначення поточної вартості.

В основу концептуальних підходів до складання фінансової звітності в Україні покладено фінансову (монетарну) концепцію збереження капіталу, яка передбачає ретроспективний погляд на інформацію про факти господарської діяльності та орієнтацію на показник прибутку, що дає можливість оцінити ефективність використання вкладеного капіталу з позицій інвесторів та власників підприємства.

Разом з тим, забезпечення економічної безпеки передбачає задоволення інформаційних потреб не лише інвесторів та власників, але й інших груп користувачів, для яких окрім суми отриманого підприємством прибутку важливою буде інформація ще й про корисність задіяних активів. Особливо підсилюється дана проблема, якщо метою отримання звітних даних є діагностика (оцінювання) вартості бізнесу. У цьому випадку інвестора цікавить інформація про реальну, а не історичну вартість активів та зобов'язань, оцінених за ринковою (справедливою) вартістю.

Відтак, з метою використання облікової інформації в системі економічної безпеки доцільно принцип історичної вартості замінити принципом гнучкості в оцінюванні, що передбачає залежність вибору оцінки від мети та потреб користувача облікових даних.

Не менш актуальним з позицій забезпечення інформаційних потреб у системі економічної безпеки, з нашої точки зору, є зміна трактування принципу єдиного грошового вимірника. Згідно з цим принципом, господарські операції підприємства в фінансовій звітності узагальнюються в єдиній грошовій одиниці, що є універсальним вимірником різнорідних об'єктів обліку та забезпечує адекватне оцінювання його господарської діяльності.

Проте інфляційні процеси в Україні, які пронизують усі галузі її економіки, не забезпечують адекватного оцінювання активів підприємства і потребують коригування показників звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності гривні.

Неадекватність грошового вимірника пов'язана ще й з тим, що в умовах сьогодення значно змінюються підходи до оцінювання. Реалії конкурентної боротьби вимагають радикального перегляду відношення до фінансових показників діяльності підприємства та «...використання їх не як основних, а лише як одних з багатьох можливих» [21, С. 33].

Особливо дана проблема є актуальною, коли мова йде про задоволення інформаційних потреб економічної безпеки, процес забезпечення якої виміряти виключно фінансовими показниками не лише неможливо, але й не доцільно. Зрозуміло, що оцінити рівень безпечного функціонування підприємства як суб'єкта підприємницької діяльності, чи як специфічної соціальної організації, відштовхуючись лише від грошового еквівалента його активів та зобов'язань, не вдасться. Ще більше підсилюється дана проблема коли мова заходить про оцінювання впливу професійних ризиків чи ризиків навколишнього середовища, які не можна відобразити фінансовими категоріями.

У цьому зв'язку більш логічним при формуванні показників для задоволення потреб економічної безпеки буде застосування принципу узгодженості грошового та негрошового вимірників. Використання даного принципу передбачає, що для відображення об'єктів обліку в різних формах звітності з метою задоволення потреб окремих груп користувачів слід застосовувати комплекс різноманітних за своїм характером вимірників, які дозволять найточніше сформулювати актуальну інформаційну сукупність.

Висновки з проведеного дослідження. Проведені дослідження дають можливість сформулювати низку узагальнюючих положень, які розкривають напрями розвитку теоретичних основ бухгалтерського обліку та уточнюють роль облікової інформації як суттєвого чинника у забезпеченні економічної безпеки підприємства:

1. До основних напрямів розвитку теоретичних основ бухгалтерського обліку в контексті забезпечення інформаційних потреб економічної безпеки слід віднести розширення предмета та об'єкта бухгалтерського обліку та уточнення принципів підготовки облікової інформації з метою складання багатоцільової звітності.

2. Розширення об'єкта бухгалтерського обліку повинно здійснюватися за рахунок різноманітних аспектів зовнішнього середовища, що, на нашу думку, є досить корисним з позицій використання облікових даних як основи для прийняття управлінських рішень в системі економічної безпеки суб'єктів господарювання.

3. Новий підхід до сутнісного наповнення об'єкта бухгалтерського обліку спричинив зміщення акцентів і у визначенні його предмета. З позицій забезпечення економічної безпеки предметом вивчення бухгалтерського обліку повинні стати ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його зовнішнього середовища, що передбачає розширення традиційного предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та в часі (майбутні дані), що є цілком виправданим, оскільки більшість управлінських рішень в системі економічної безпеки мають упереджений характер, а на їх прийняття впливають, поряд з внутрішніми, і зовнішні фактори.

4. Розширення принципів підготовки облікової інформації передбачає виокремлення принципу економічної доцільності обліку, принципу чутливості до ризику, принципу репрезентативності інформації, принципу гнучкості в оцінюванні, принципу узгодженості грошового та негрошового вимірників, які в сукупності дозволять задовольнити інформаційні інтереси окремих груп користувачів як в середині підприємства, так і поза його межами та відповідатимуть реаліям постіндустріального суспільства.

Список використаної літератури:

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / *С.Ф. Голов.* – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / *Л.Г. Ловінська.* – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
3. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / *В.Ф. Палий.* – М. : «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
4. *Пушкар М.С.* Фінансовий облік : підручник / *М.С. Пушкар.* – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
5. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / *Я.В. Соколов.* – М. : Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. *Хмелев С.А.* Методология и организация комплексной учетно-информационной системы обеспечения экономической безопасности предприятия : автореф. дис. ... д.э.н. : 08.00.05, 08.00.12 / *Хмелев Сергей Александрович.* – Москва, 2011. – 18 с.
7. *Друкер П.Ф.* Информация, которая действительно нужна руководителю. Измерение результативности компании / *П.Ф. Друкер.* – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 131 с.
8. *Рид С.* Финансовый директор как интегратор бизнеса / *С.Рид.* – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.
9. *Гуцайлюк З.* Прогнозный (стратегический) учет и современные проблемы развития теории бухгалтерского учета / *З.Гуцайлюк* // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 2. – С.14–19.
10. *Чайковская Л.А.* Современные концепции учета: теория и методология : автореф. дис. ... д.э.н. : спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / *Л.А. Чайковская.* – М., 2007. – 45 с.
11. Основи економічної теорії : підручник / заг. ред. *А.А. Чухно.* – К. : Вища школа, 2001. – 606 с.
12. *Давидюк Т.В.* Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія : монографія / *Т.В. Давидюк.* — Житомир: ЖДТУ, 2011. – 508 с.
13. *Хорин А.Н.* Рыночно ориентированная финансовая отчетность: отчет о стоимости / *А.Н. Хорин* // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 16. – С. 50–57.
14. *Крупка Я.* Економічна безпека підприємства та її реалізація через систему облікових принципів : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі», (Тернопіль, 25–26 листопада 2010). – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 57–60.
15. *Рассказова-Николаева С.А.* Принципы регулирования бухгалтерского учета / *С.А. Рассказова-Николаева* // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 8. – С. 49–53.
16. *Гнилицька Л.В.* Особливості визнання та порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу : зб. наук. пр. / *Л.В. Гнилицька* // Фінанси, облік і аудит. – Вип.15. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 227–235.
17. *Edvinsson L.* Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value Finding Its Hidden Brainpower / *L. Edvinsson, M.S. Malone.* – New York. Harper Business. – 1997.
18. *Дымова И.А.* Учетно-аналитические аспекты экономической безопасности бизнеса : дис. ... к.э.н. : 08.00.12 / *И.А. Дымова.* – М. : РГБ, 2005.
19. *Голов С.Ф.* Теория многоцелевого бухгалтерского учета / *С.Ф. Голов* // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
20. *Соколов Я.В.* Международные стандарты бухгалтерского учета и мы / *Я.В. Соколов* // проблемы учета и анализа : сб. статей, посвященных 100-летию со дня рождения П.И.Савичева ; под. ред. *А.Д. Ларионова.* – СПб. : СПГ ГУЭФ. – 2001. – С.135–145.
21. *Экклз Р.Дж.* Манифест революции в оценке работы компаний / *Р.Дж. Экклз* // Измерение результативности компании. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 32–51.

ГНИЛИЦЬКА Лариса Вікторівна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Наукові інтереси:

- облікова інформація;
- бухгалтерський облік.

Стаття надійшла до редакції 17.01.2014