

РОЗВИТОК ВЛАСТИВОСТЕЙ ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВИХ ФОРМУВАННЯ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК ІНФОРМАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ

DEVELOPMENT OF PROPERTIES OF THE ACCOUNTING EQUIPMENT AS A COMPLEX FORMATION OF QUALITY CHARACTERISTICS OF INFORMATIONAL RESOURCES

В процесі дослідження встановлено, що основним завданням бухгалтерського обліку є генерування якісних інформаційних ресурсів. У статті запропоновано модель впливу властивостей об'єкта бухгалтерського обліку на якість інформаційних ресурсів. Представлено те, яким чином нематеріальні активи визначають параметри використання фізичних властивостей матеріальних ресурсів. Побудовано об'єктну складову системи бухгалтерського обліку, яка залежить від системи чинного законодавства. Визначено, що бухгалтерські властивості об'єкта впливають на багатоваріативність його прояву, що виявляється в економічних та правових властивостях.

Ключові слова: бухгалтерський облік, об'єкт обліку, інформаційні ресурси, якість, якісні характеристики, облікова інформація.

В процессе исследования установлено, что основным заданием бухгалтерского учета является генерирование качественных информационных ресурсов. В статье предложена модель влияния свойств объекта бухгалтерского учета на качество информационных ресурсов. Представлено то, каким образом нематериальные активы определяют параметры использования физических свойств материальных ресур-

сов. Построена объектная составляющая системы бухгалтерского учета, которая зависит от системы действующего законодательства. Определено, что бухгалтерские свойства объекта влияют на многовариантность его проявления, что выявляется в экономических и правовых свойствах.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, объект учета, информационные ресурсы, качество, качественные характеристики, учетная информация.

In the course of the research it was established that the main task of accounting is the generation of high-quality information resources. In the article the model of influence of properties of the object of accounting on the bone of information resources is offered. Presented is how intangible assets determine the parameters of the use of physical properties of material resources. The object component of the accounting system, which depends on the system of the current legislation, is constructed. It is determined that the accounting properties of an object determine a lot of variability of its manifestation, which means influence on economic and legal properties.

Key words: accounting, object of accounting, information resources, quality, qualitative characteristics, accounting information.

УДК 657

Щирська А.Ю.

здобувач кафедри обліку і аудиту
Житомирський національний
агроєкологічний університет

Постановка проблеми. Якість інформаційних ресурсів залежить від врахування сукупності властивостей об'єкта під час їх облікового відображення для формування інформаційної моделі господарської діяльності задля управ-

ління нею та визначення параметрів її розвитку. Дослідження бухгалтерського обліку не є можливим без ідентифікації властивостей об'єкта та обґрунтування їх впливу на елементи методу бухгалтерського обліку.

Вчення про об'єкт бухгалтерського обліку розвивалось в Україні в контексті появи нових об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, в сучасних умовах такими об'єктами є інтелектуальна власність, трансакційні витрати, природний капітал, інновації, венчурні інвестиції, ризики, біологічні активи, людський капітал. Окремі вчені в цьому напрямі змінювали структуру об'єктів бухгалтерського обліку або розширювали тлумачення наявних.

Вітчизняна облікова наука має вагомий напрям у цьому напрямі, проте на сучасному етапі соціально-економічного розвитку та в умовах модифікації основного завдання бухгалтерського обліку є потреба розвитку нових підходів до об'єктів бухгалтерського обліку, а саме їх властивостей, які мають враховуватись під час облікового відображення для забезпечення генерування якісного інформаційного ресурсу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Свої праці питанням бухгалтерського обліку присвятили такі вчені, як Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимов, І.В. Жиглей, Н.І. Петренко, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська, С.Ф. Легенчук, К.В. Романчук. Однак частина питань залишається невирішеною, зокрема питання властивостей об'єкта бухгалтерського обліку як складових формування якісних характеристик інформаційних ресурсів.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження властивостей об'єкта бухгалтерського обліку як складових формування якісних характеристик інформаційних ресурсів.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В результаті дослідження встановлено, що основним завданням бухгалтерського обліку є генерування якісних інформаційних ресурсів. Від якості інформаційних ресурсів, яким є облікова інформація, залежить завдання, які вони будуть виконувати через реалізацію управлінських рішень та забезпечення запитів внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів.

Якість бухгалтерського обліку, відповідно, облікової інформації є складним питанням, адже генеровані інформаційні ресурси є багатоаспектними, виявляються в різних сферах суспільного життя, піддаються суб'єктивному впливу, тобто залежать від мети функціонування відповідного стейкхолдера, що буде користуватись такою інформацією. Проведені нами дослідження дали змогу встановити багатогранність підходів до предмета та об'єкта бухгалтерського обліку як науки та як практики, визначити напрями трансформації інформаційного поля розвитку соціально-економічних відносин і вимог користувачів до облікової інформації. Все це ще більше ускладнює розуміння якості облікової інформації щодо її наукового дослідження, адже вказує на сукупність різносторонніх факторів, що формуються, якісні властивості бухгалтерського обліку, облікової інформації та інформаційних ресурсів.

Першоосновою проблем формування уявлення про якість інформаційних ресурсів, що генеруються в системі бухгалтерського обліку, є проблема ідентифікації властивостей об'єкта, які будуть цікаві користувачам, відповідно, формуватимуть якість інформаційного ресурсу. З цієї позиції пропонуємо таку модель впливу об'єктних факторів на якість бухгалтерського обліку (рис. 1).

Представлена модель вказує на вплив властивостей об'єкта бухгалтерського обліку на якість інформаційних ресурсів. Загалом розроблений підхід можна охарактеризувати такими положеннями.

1) Кожному об'єкту бухгалтерського обліку притаманний певний набір фізичних, технологічних, технічних, економічних, правових та бухгалтерських властивостей. Якість облікової інформації буде залежати від повного їх врахування під час облікового відображення та формування фінансової, управлінської, статистичної, податкової та інтегрованої звітності. Причому врахування зазначених властивостей впливає як загалом на якість облікової інформації, так і на її певні характеристики (властивості). Це обумовлює особливості вибору підходів до оцінювання якості інформаційних ресурсів.

2) Система нормативно-правового регулювання (міжнародне, регіональне, національне) бухгалтерського обліку передбачає багатоваріативний набір облікового відображення об'єктів. Під час вибору того чи іншого методу або сукупності методів наявна потреба врахування всіх зазначених властивостей щодо корисності для користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх.

3) Усі властивості бухгалтерського обліку пов'язані одна з одною або можуть впливати одна на одну. Так, технічні та технологічні властивості об'єкта облікового відображення впливають на вибір методу, тобто бухгалтерські властивості та економічні властивості щодо економічної корисності, доцільності та результативності. Правові властивості завжди пов'язані з економічними та бухгалтерськими, а іноді можуть спричинити обмеження певних технічних або фізичних властивостей об'єкта бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок між властивостями об'єкта бухгалтерського обліку в контексті впливу на якість облікової інформації представлено на рис. 2.

4) В сукупності всі властивості об'єкта облікового відображення мають дати змогу формувати інформаційну модель господарської діяльності, що забезпечить пізнання економічної дійсності задля її трансформації або утримання в певному стані.

5) Якщо розглядати господарську діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку загалом, то цьому об'єкту властива вся сукупність зазначених влас-

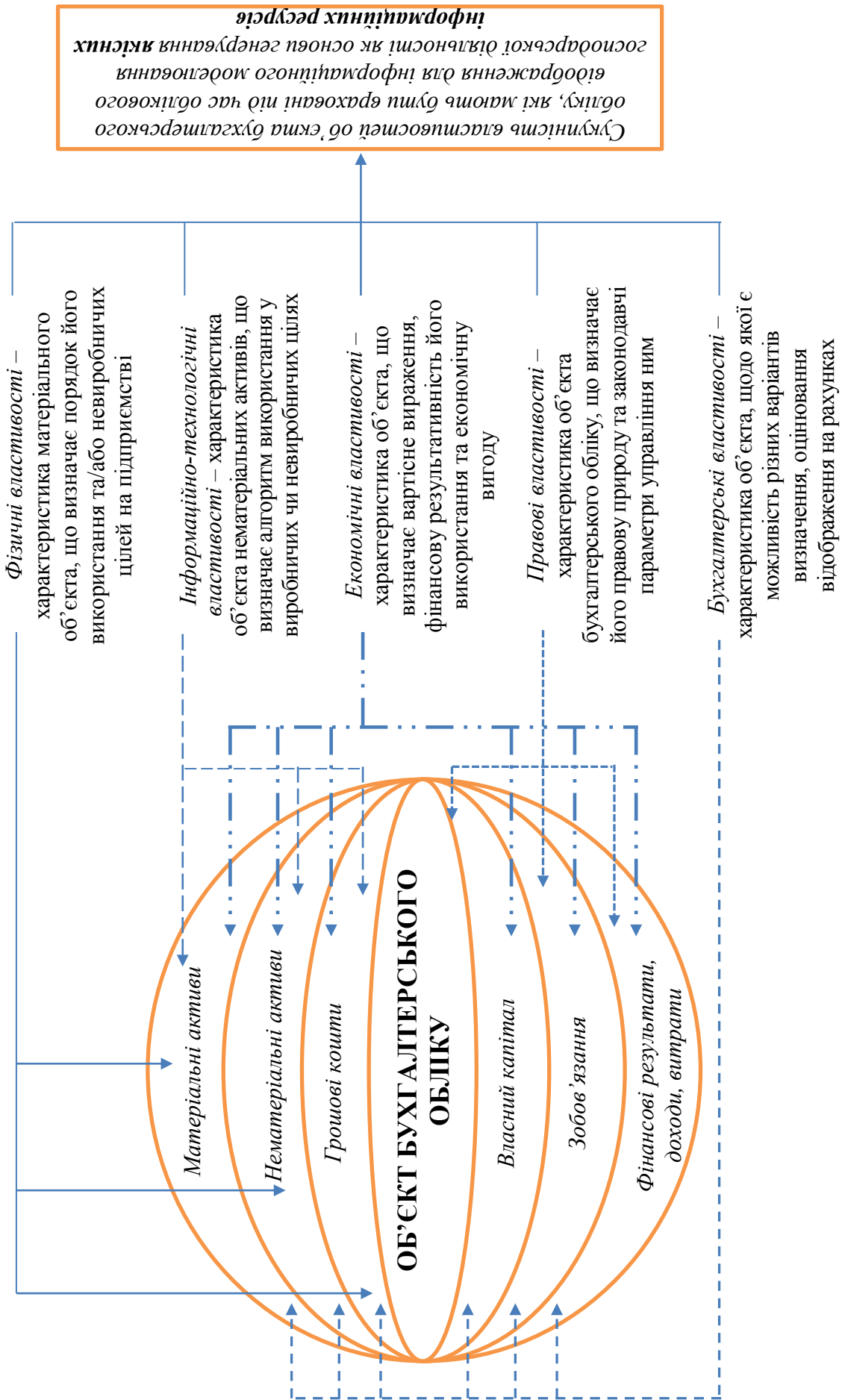
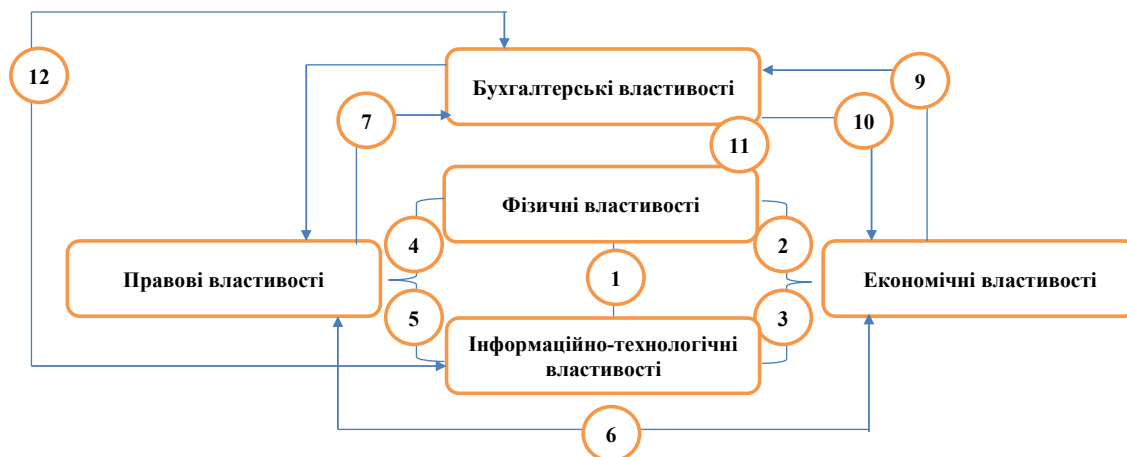


Рис. 1. Вплив властивостей об'єкта бухгалтерського обліку на якість інформаційних ресурсів



Примітки:

- 1 - фізичні властивості, пов'язані з технологічними щодо матеріального носія на нематеріальні активи, наприклад диск з комп'ютерною програмою;
- 2, 3 - фізичні та технологічні властивості впливають на економічну корисність об'єкта, економічні вигоди та вартісну оцінку;
- 4, 5 - технологічні та фізичні властивості можуть бути обмежені правовою природою об'єкта щодо параметрів використання, наприклад природоохоронне законодавство може вплинути на процес використання певних видів ресурсів;
- 6 - економічні та правові властивості як є взаємопов'язаними, так і впливають одне з іншого, наприклад правові норми можуть встановлювати параметри економічної оцінки об'єкта бухгалтерського обліку;
- 7, 8 - правові властивості об'єкта визначають порядок відображення його в системі бухгалтерського обліку, наприклад операції з переходу права власності, фінансової або оперативної оренди, а бухгалтерські визначають параметри правового забезпечення управління ними;
- 9, 10 - економічні властивості визначають порядок відображення об'єкта в системі бухгалтерського обліку, а бухгалтерські властивості можуть надати нову характеристику економічним властивостям та параметрам управління;
- 11, 12 - фізичні та технологічні властивості впливають на вибір облікової політики та окремі елементи методу, а облікові дані можуть вплинути на економічні на правові властивості для досягнення цілей управління

Рис. 2. Взаємозв'язок між властивостями об'єкта бухгалтерського обліку

тивостей (фізичні, технічні, економічні, правові, бухгалтерські), проте під час формування облікової політики враховують властивості окремого об'єкта облікового відображення. Водночас під час формування облікової політики варто врахувати запити користувачів.

6) Система бухгалтерського обліку не може забезпечити врахування всіх властивостей об'єкта управління, тому під час формування облікової політики застосовується професійне судження бухгалтера, за якого враховується корисність для користувача інформаційного ресурсу, що буде генерований системою бухгалтерського обліку. Отже, вагомий вплив на якість облікової інформації та врахування всіх властивостей об'єкта для їх відображення в бухгалтерській звітності має суб'єктний фактор, тому варто врахувати кваліфікаційні вимоги до формування складу бухгалтерської служби.

7) Кожна група властивостей об'єкта бухгалтерського обліку залежить від галузевої специфіки діяльності суб'єкта господарювання, організації процесу виробництва, стратегічних і тактичних цілей бізнесу, організаційної специфіки системи управління господарською діяльністю та потребою залучення зовнішніх інвестицій.

8) За розширення структури об'єкта та появи нових цілей для їх облікового відображення та розроблення нових методів варто врахувати їх особливості у взаємозв'язку з елементами методу

бухгалтерського обліку, що забезпечать формування якісного інформаційного ресурсу.

9) Першопричиною врахування всіх визначених властивостей об'єкта бухгалтерського обліку є те, що нова система облікового відображення має враховувати інформацію фінансового та нефінансового характеру, фактор ризику та загроз внутрішнього та зовнішнього середовища.

Для розвитку якісного підходу до бухгалтерського обліку та інформаційних ресурсів, що генеруються, пропонуємо розглянути представлені властивості щодо окремих об'єктів бухгалтерського обліку та якісних властивостей інформації.

Фізичні властивості. Фізичні властивості стосуються об'єктів бухгалтерського обліку, що представлені матеріальними ресурсами підприємствами. Іноді фізичні властивості можуть стосуватись нематеріальних активів щодо носіїв інформації, наприклад диска, комп'ютера, планшета, флешки. Крім того, фізичні властивості мають тісний взаємозв'язок з нематеріальними активами, відповідно, правовими властивостями об'єкта. Прикладом можуть слугувати відповідні права на той чи інший об'єкт нематеріального активу, що перебачено вітчизняними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законодавством про інтелектуальну власність. Іноді фізичні властивості характерні для грошових коштів та їх еквівалентів, наприклад карток на пальне, облігацій, готівкових коштів в різній валюті.

Зауважимо, що фізичні властивості передбачають врахування сукупності факторів, що можуть вплинути на економічну, екологічну та соціальну складові господарської діяльності підприємства. Ці властивості об'єкта особливої актуальності набули в умовах забезпечення сталого розвитку й трансформації запитів користувачів щодо формування не лише фінансової інформації, але й нефінансової, що були визначені під час вивчення інвестиційних правил 2.0.

Під фізичними властивостями пропонуємо розуміти характеристику матеріального об'єкта, що визначає порядок його використання та/або невиробничих цілей на підприємстві. Фізичні властивості впливають на систему бухгалтерського обліку певного об'єкта за окремим елементами методу бухгалтерського обліку: від інвентаризації та документування до місця в показниках фінансової чи іншої бухгалтерської звітності.

До фізичних властивостей можна віднести строк корисного використання об'єкта, що спричинить порядок його відображення на рахунках бухгалтерського обліку в складі оборотних (виробничі запаси, готова продукція, малоцінні швидкозношувані матеріали, напівфабрикати) чи необоротних (основні засоби чи інші необоротні матеріальні активи) активів; їх належність до засобів чи предметів праці, що визначить місце в складі активів підприємства (необоротні або оборотні матеріальні активи), а засоби праці залежні від напрямів використання місця у виробничому процесі (виробничі та невиробничі необоротні активи) (іноді строк корисного використання різних структурних елементів одного об'єкта, наприклад будівлі (ліфт, дах), автомобіля (двигун), може привести до потреби поелементного відображення на рахунках бухгалтерського обліку, отже, фінансовій звітності); порядок застосування у виробничому процесі, наприклад в результаті переробки предметів праці утворюються продукція (послуга), відновлювальні або невідновлювальні відходи; технічні характеристики об'єкта, що впливають на їх місце в процесі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), відображення на рахунках та в первинних документах, визначають порядок оцінювання, зокрема амортизації щодо основних засобів та характеристик продукції, відходів в разі виробничих запасів; місце використання, наприклад для визнання групи об'єкта фізичною властивістю є спільний фундамент.

¹ Авторська позначка.

² Курсив виділено автором.

³ Авторська позначка.

⁴ Курсив виділено автором.

⁵ Авторська позначка.

⁶ Курсив виділено автором.

Прикладом впливу фізичних властивостей на систему облікового відображення об'єктів є основні засоби, зокрема Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» визначає тлумачення основних засобів, строку корисного використання, групи та об'єкта основних засобів з огляду на їх технічні властивості. Так, згідно з Положенням (стандартом), ці визначення є такими:

1) «група основних засобів – сукупність однотипних за (1)¹ технічними характеристиками², (2) призначенням та (3) умовами використання необоротних матеріальних активів;

2) основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою (1)³ використання⁴ їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний (2) строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік);

3) об'єкт основних засобів – це: (1)⁵ закінчений пристрій⁶ з усіма (2) пристосуваннями і приладдям до нього; (3) конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання (4) певних самостійних функцій; відокремлений (5) комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, (6) керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою» [6].

В контексті зазначеного можна виявити та ідентифікувати фізичні властивості об'єктів матеріальних активів за всіма видами, облік яких регулюється такими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: 7 «Основні засоби»; 9 «Запаси»; 14 «Оренда»; 16 «Витрати»; 28 «Зменшення корисності активів»; 30 «Біологічні активи»; 33 «Витрати на розвідку корисних копалин».

Фізичні властивості об'єктів бухгалтерського обліку впливають на бухгалтерське відображення не лише прямо, але й опосередковано, зокрема через правові та економічні властивості. Зокрема, їх вплив спостерігається на економічні властивості щодо вартості об'єкта, його корисності та економічної вигоди. Знову ж такі властивості містяться в П(С)БО 7 «Основні засоби» щодо понять зменшення корисності⁷, ліквідаційної вартості⁸; П(С)БО 9 «Запаси» щодо поняття чистої вартості реалізації запасів⁹.

Специфічним об'єктом, що має фізичні властивості, є нематеріальні активи. Зокрема, це певні види прав, які передбачені П(С)БО 8 «Нематері-

альні активи». В цьому контексті спостерігається синтез між фізичними та правовими властивостями об'єкта.

В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що «нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований» [7]. Зауважимо, що ідентифікований він може бути тільки з позиції визначення інформаційно-технологічних властивостей. Окремі з них передбачені МСБО 38 «Нематеріальні активи». «Актив відповідає критерію можливості ідентифікації, якщо він:

– може бути відокремлений, тобто існує можливість його відділення або відокремлення від суб'єкта господарювання і продажу, передавання, ліцензування, здавання в оренду або обміну окремо чи разом з відповідним контрактом, активом або зобов'язанням

або

– виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав незалежно від того, можуть вони бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав і зобов'язань» [5].

Зауважимо, що як зв'язок з фізичними властивостями простежується через матеріальний носій певної інформаційно-комп'ютерної технології, так і об'єкт нематеріального активу може визначати фізичні властивості або юридичні та економічні

параметри використання матеріальних ресурсів, але тоді переважають правові властивості.

В табл. 1 представлено, яким чином нематеріальні активи визначають параметри використання фізичних властивостей матеріальних ресурсів.

В табл. 1 ми не представили такі види прав, що передбачені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», як:

1) права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті;

2) авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті» [7].

Це пов'язане з тим, що зазначені об'єкти є результатом інтелектуальної діяльності. Іноді вони матимуть фізичний носій, наприклад результати культурно-творчої діяльності містяться на відповідному носії (книга, диск тощо), комп'ютерна програма міститься на диску або безпосередньо комп'ютері чи переносному вінчестері, тобто вони не передбачають фізичне використання об'єкта.

Таким чином, повне врахування фізичних властивостей об'єкта бухгалтерського обліку в процесі

Таблиця 1

Характеристика нематеріальних активів з позиції фізичних властивостей об'єкта бухгалтерського обліку

Вид права	Характеристика	Прояв фізичних властивостей
Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.	Цей вид нематеріального ресурсу вказує на параметри використання природних ресурсів, що мають сукупність фізичних властивостей від, який залежить від порядку облікового відображення самого права, а також результатів його використання.
Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.	Цей вид нематеріального ресурсу визначає порядок використання фізичних властивостей майна, що може бути обмежений юридичними нормами.
Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції).	Зазначений нематеріальний актив вказує на можливість підприємства користуватись фізичними властивостями або надавати таке право третім особам.

⁷ Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

⁸ Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

⁹ Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

генерування інформаційних ресурсів забезпечить їх якість та дасть повну картину для здійснення аналітичних розрахунків щодо ефективності використання матеріального потенціалу підприємства. Відповідно, зазначене впливає на всі показники якості інформації.

Інформаційно-технологічні властивості. Під інформаційно-технологічними властивостями запропоновано розуміти характеристику об'єкта нематеріальних активів, що визначає алгоритм використання у виробничих чи невиробничих цілях.

Здебільшого інформаційно-технологічні властивості стосуються об'єктів нематеріальних активів. З фізичними властивостями вони пов'язані щодо носія об'єкта нематеріальних активів. З економічними властивостями зв'язок простежується подібно такому, що існує між фізичними та економічними властивостями об'єкта бухгалтерського обліку. Інформаційно-технологічні властивості характерні для таких об'єктів бухгалтерського обліку, як комп'ютерні програми.

Відповідно до Цивільного кодексу України «комп'ютерна програма – набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах). Комп'ютерні програми охороняються як літературні твори» [8].

На процес використання інформаційно-технологічних властивостей впливають правові властивості об'єкта нематеріальних активів, які обумовлюють особливості управління такими об'єктами. Законодавством передбачені види договорів щодо розпорядження об'єктами інтелектуальної власності.

Зауважимо, що комп'ютерні програми можуть використовуватись для різних цілей, зокрема виробничих, адміністративних. Говорячи про виробничі цілі використання комп'ютерних програм, можемо визначити, що їх інформаційно-технологічні властивості будуть проявлятися в забезпеченні відповідних виробничих процесів, наслідки яких матимуть фізичні властивості. Програми адміністративного призначення пов'язані з автоматизацією управлінських функцій (планування, облік, аналіз, контроль), управлінських рішень, формування інформаційного забезпечення рішень.

Інформаційно-технологічні властивості мають бути враховані під час організації бухгалтерського обліку, для забезпечення якості облікової інформації. Зауважимо, що інформація про такі властивості є вкрай важливою для внутрішніх користувачів, отже, на основі їх врахування в інформаційній

моделі буде залежати якість інформаційних ресурсів, отже, результативність управлінських рішень. Причому врахування зазначених властивостей в обліковій моделі окремого об'єкта управління або всієї господарської діяльності дасть змогу врахувати сукупність якісних властивостей інформаційних ресурсів та забезпечить її корисність для управління розвитком підприємства в умовах інформаційної економіки.

Економічні властивості. Під економічними властивостями розуміємо характеристику об'єкта, що визначає вартісне вираження, фінансову результативність його використання та економічну вигоду. Зауважимо, що економічні властивості об'єкту бухгалтерського обліку є досить мінливими до факторів внутрішнього та зовнішнього середовища. Якщо фактори внутрішнього середовища можуть бути обумовлені фізичними властивостями об'єкта, інформаційно-технологічними, організацією виробництва та управління, то фактори зовнішнього середовища є набагато різноманітнішими.

До факторів зовнішнього середовища можна віднести правові властивості (зміна нормативно-правового регулювання, що визначає параметри використання об'єкта, наприклад зміни в міжнародних стандартах, що передбачають зміни в обліковому відображенні фінансової та оперативної оренди, потреба в постановці на баланс об'єктів оперативної довгострокової оренди або зміни в земельному законодавстві, що дадуть змогу здійснювати купівлю-продаж земельних ресурсів) об'єкта, економічне становище в країні (інфляція вимагає переоцінки об'єкту, міжнародні зв'язки впливають на напрями співпраці з іноземними контрагентами).

Варто зауважити, що на економічні властивості об'єкта можуть впливати бухгалтерські властивості, а саме облікове відображення того чи іншого об'єкта. Ключову роль тут відіграє такий елемент методу бухгалтерського обліку, як оцінка. Такий взаємозв'язок простежується з методом амортизації основних засобів або методу списання запасів, коли вартість об'єкта буде залежати від вибраної облікової політики.

Оцінювання економічних властивостей, що відображаються та представляються системою бухгалтерського обліку, здійснюється системою економічного аналізу. Від повноти їх врахування залежать аналітичні висновки, які є основою для прийняття управлінського рішення, тобто знову ж таки повнота зазначених властивостей характеризує якість облікової інформації.

Правові властивості – це характеристика об'єкта бухгалтерського обліку, що визначає його правову природу та законодавчі параметри управління ним. Об'єктна складова системи бухгалтерського обліку залежить від системи чинного законодавства, що можна представити в такому вигляді (табл. 2).

Джерела правових властивостей об'єктів бухгалтерського обліку

Кодекс України			
Господарський	Адміністративний	Цивільний	Повітряний
Законів про працю	Митний	Бюджетний	Податковий
Водний	Про надра	Земельний	Лісовий
Закони України			
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»			
Стандарти/положення			
НП(С)БО та П(С)БО			
Інструкції			
План рахунків бухгалтерського обліку			

Зауважимо, що правові властивості можуть впливати на сукупність інших властивостей об'єкта бухгалтерського обліку з огляду на представлену систему законодавчого регулювання, а також можуть бути трансформовані під час реформування правової системи держави.

1) Сукупність нормативно-правових актів може визначати параметри використання фізичних та інформаційно-технологічних властивостей (Господарський, Адміністративний, Цивільний, Повітряний, Митний, Бюджетний, Податковий, Водний, Земельний, Лісовий кодекси, Кодекс Законів про працю, Кодекс про надра). Зокрема, система нормативно-правового регулювання може накладати заборони або обмеження, встановлювати режими використання об'єкта в господарських цілях.

2) Обмеження фізичних та інформаційно-технологічних властивостей об'єктів бухгалтерського обліку правовими властивостями приводить до економічних наслідків, отже, зміни економічних властивостей об'єкта.

3) Правові властивості через систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО та П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку) формують параметри застосування елементів методу бухгалтерського обліку, отже, визначають бухгалтерські властивості об'єкта.

4) Вплив правових параметрів на систему облікового відображення визначає їх опосередкований вплив на економічні властивості об'єкта.

Найбільш вагомою особливістю правових ресурсів є їх можливість визначати якісні параметри облікової інформації через принципи та вимоги до фінансової звітності. Зокрема, першим принципом бухгалтерського обліку, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що характеризує якісну властивість, є принцип повного висвітлення, адже фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [2]. Прин-

цип послідовності (постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики, зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, а також має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності [2]) обмежує маніпулювання варіативністю, що формує довіру до інформації, яка сформована через обмеження суб'єктивного впливу на обліковий процес, відповідно, облікову інформацію.

Таким чином, правові властивості об'єкта бухгалтерського обліку чинять вплив на сукупність інших властивостей та можуть визначати якісні характеристики інформаційних ресурсів, які генеруються системою бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські властивості є характеристикою об'єкта, щодо якої є можливість різних варіантів визначення, оцінювання відображення на рахунках. Бухгалтерські властивості є залежними від суб'єктивного фактору, який, як було зазначено, вище врегульовується принципами бухгалтерського обліку.

Діюча багатоваріантна модель обліку дає змогу менеджерам впливати на результати діяльності, що відображаються в бухгалтерській звітності, за допомогою використання інструменту вибору з наявних в стандартах альтернатив. Існування такої ситуації пояснює інституційна теорія, виходячи з положень якої, бухгалтерський вибір здійснюється в інституційному середовищі, в якому, крім неупередженого прийняття рішень відповідними суб'єктами, на їх вподобання та процес пізнання ними господарської реальності також впливає низка інституцій (традиції, концепції, інтереси груп осіб, особисті інтереси учасників процесу здійснення бухгалтерського вибору (менеджери, бухгалтери тощо)). В результаті такого впливу може зменшуватись точність облікової інформації, що обмежує можливості її використання для оцінювання вартості підприємства та встановлення винагороди менеджерам. Зокрема, виходячи з

положень агентської теорії, використовуючи бухгалтерський вибір, менеджери можуть бути заохочені в максимізації прибутку звітного періоду, що здійснюється завдяки використанню різних видів методів та способів, сукупність яких досить часто відносять до одного з видів інструментів креативного обліку [4, с. 19].

Фактично варіативність є складовою нового виду обліку «Креативний облік». Низка вчених навіть вважає, що саме варіативність та креативність склали основу світових бухгалтерських скандалів щодо якості фінансової звітності. Незважаючи на загальну думку про те, що креативний облік та виконавча жадібність були джерелом краху "Enron", насправді жодна з них не була основною причиною. Не можна тут і виправдати керівництво компанії, яке робило це навмисно або ненавмисно, і не можна сказати, чи це сприяло погіршенню ситуації, однак це не було головною причиною. Крах "Enron" був зумовлений тривалою фінансовою стратегією на всіх рівнях, що завдало шкоди компанії. Креативний облік був наслідком, а не причиною [1, с. 11].

Вітчизняними вченими питання варіативності досліджувалося в контексті обчислення кількості варіантів можливих бухгалтерських наслідків. Так, наприклад, Л.В. Чижевська [9, с. 67–68] зазначає, що за П(С)БО можна вести бухгалтерський облік за 1 728, що дасть змогу отримати таку ж кількість фінансових результатів. О.А. Лаговська розраховала можливість застосування різних методів бухгалтерського обліку для отримання 622 080 варіантів фінансового результату [3, с. 11]. Вітчизняний дослідник М.М. Шигун [10, с. 362] у своїй докторській дисертації з проблем модулювання бухгалтерського обліку обґрунтувала можливість отримання 20 736 комбінацій елементів системи бухгалтерського обліку та 311 040 комбінацій облікових моделей на основі варіативності бухгалтерського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, бухгалтерські властивості об'єкта визна-

чають багатоваріативність його прояву, що означає вплив на економічні та правові властивості. Іноді бухгалтерські властивості можуть привести до змін в параметрах фізичних та інформаційно-технічних властивостей матеріальних і нематеріальних активів. З позиції бухгалтерських властивостей значний вплив на якість інформаційних ресурсів має суб'єктний фактор через професійне судження.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Phillips D. The value of economic reality: applying economic value added. *Liberty Business Review*. 2007. Vol. 5. P. 9–15.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; ДАСОА. Київ, 2007. 20 с.
4. Легенчук С.Ф. Багатоваріативність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти. Житомир : ЖДТУ, 2017. 204 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 1 січня 2012 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4509?an=147>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4043?an=26>.
8. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
9. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2007. 528 с.
10. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2009. 632 с.