

К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля

ІНФОРМАЦІЙНИЙ КОМПЛЕКС ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ТА ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ

МОНОГРАФІЯ

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2014

УДК 004:657.37(477)
ББК 65.052.2(4Укр)
Б 39

*Рекомендовано до друку Вченою радою ДВНЗ
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
(Протокол № 12 від 26 червня 2014 р.)*

Рецензенти:

Л. В. Гнилицька, доктор економічних наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;
О. А. Зоріна, доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку і аудиту;
А. А. Пилипенко, доктор економічних наук, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні [текст] монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К. : «Центр урбової літератури», 2014. – 184 с.

ISBN 978-617-673-305-8

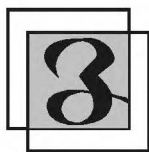
У монографії присвячено увагу актуалізації обліково-аналітичного забезпечення системи управління та організації інформаційного комплексу облікової системи на базі нових форм та концепцій обліку для забезпечення інформаційних інтересів різних груп користувачів. Розкриті теоретико-методичні основи формування фінансової звітності України, виходячи із вимоги дотримуватися МСФЗ. Значну увагу приділено прогресивним змінам, які стали основою адаптивної трансформації фінансової звітності українських підприємств.

Матеріал монографії рекомендований представникам наукової спільноти, практикам з бухгалтерського обліку, молодим ученим і аспірантам, викладачам вищих навчальних закладів, студентам економічного напрямку підготовки та всім зацікавленим особам.

УДК 004:657.37(477)
ББК 65.052.2(4Укр)

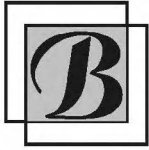
ISBN 978-617-673-305-8

© Безверхий К. В., Бочуля Т. В., 2014.



ВСТУП	5
Розділ 1. БАЗИС ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ У ЕВОЛЮЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	9
1.1. Облікова інформація через призму системності та інтеграції даних	9
1.2. Утворення інформаційного комплексу облікової си- стеми на базі нових форм та концепцій обліку	29
1.3. Обліковий процес: характеристика, структура, за- безпечення якості управлінських рішень	52
1.4. Сучасне бачення розвитку обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства	69
<i>Висновки за розділом 1.</i>	<i>85</i>
Розділ 2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ	89
2.1. Концептуальні основи підготовки фінансової звіт- ності за національними стандартами бухгалтерсь- кого обліку	89
2.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності для ма- лих та середніх підприємств	96
2.3. Алгоритм відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності підприємств України	108
2.4. Питання щодо порядку складання звітності в кон- тексті законодавчих змін	116
<i>Висновки за розділом 2.</i>	<i>127</i>

Розділ 3. СУЧАСНІ ЗМІНИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ	130
3.1. Оцінка міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку	130
3.2. Адаптивна трансформація фінансової звітності під- приємств України	139
3.3. Консолідована фінансова звітність — новий націо- нальний стандарт бухгалтерського обліку	149
<i>Висновки за розділом 3.</i>	<i>160</i>
ВИСНОВКИ	162
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.	166



СТУП

Стрімкий розвиток технологій задав тон динаміці основоположних процесів, що супроводжують суспільство на всіх етапах його модернізації. Особливо це стосується інформації — того сполучного елемента, через який стали можливими глобалізація, інформатизація, інтелектуалізація. Бізнес в умовах постіндустріального суспільства висунув нові, підвищені вимоги до інформації, що стало поштовхом до перебудови всіх систем, зайнятих її формуванням у різних формах, видах та станах. Визначне місце в цих змінах зайняла система бухгалтерського обліку, поясненням чому є розвиток інтересів інститутів, що виступають ключовими користувачами облікової інформації. Передусім, системою менеджменту висунуто припущення щодо неспроможності облікової системи належним чином забезпечувати процес управління щодо прийняття рішень, а конкретніше — за вибір альтернатив, які в сукупності складають тактику та стратегію розвитку. Це спонукало наукову спільноту до активізації досліджень у напрямі розвитку форм та концепцій бухгалтерського обліку, що загальною метою мало його адаптацію до інформаційних інтересів різних груп користувачів, які займаються розвитком економіки на мікро- та макрорівнях. Зважаючи на актуальність питання та бажаючи внести власні розробки на розсуд провідних вчених сучасності, проведено дослідження стосовно облікової системи в орієнтації на три ключі теперішнього суспільно-економічного розвитку: технології, інформація, знання. Викладено думки про необхідність розкриття суті облікової інформації через її тяжіння до технологічних процесів, що сьогодні налаштовують всі сторони існування ринку, економіки, суспільних відносин.

Звертаючи увагу на неоднозначність питання стосовно облікової системи та результату її функціонування (звітності), метою дослідження визначено розробку пропозицій та рекомендацій стосовно налаштування, обслуговування, контролю та управління системи бухгалтерського обліку в її новій організації через розширення первісних функцій до

стану системи інформаційно-аналітичного забезпечення покращеного типу.

Монографія складається з трьох розділів, логічно об'єднаних та націлених на реалізацію початкової ідеї пропозиції нового погляду на систему обліково-аналітичного забезпечення управління, що дозволить розширити уявлення про можливості облікових процесів щодо інформаційного забезпечення бізнесу, певним чином узгодити чинні міркування та досягти компромісу в наукових позиціях. У монографії матеріал підготовлений для досягнення спільної мети, проте кожен з авторів переслідував і власну мету, що пояснюється напрямом їх наукових досліджень. Тому розділи монографії на перший погляд є дещо неузгодженими. Однак вони вирішують спільні завдання. Автор першого розділу основним завданням визначила необхідність обґрунтування та презентації думки щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління в сучасних умовах. Розділ має, передусім, теоретичне спрямування і в ньому наведені пропозиції для запозичення в практику. Ці рекомендації націлені на сприяння розвитку організації інформаційного забезпечення бізнесу та підвищення сумарного результату від використання облікової інформації. Автор другого та третього розділів монографії здійснює дослідження більшою мірою в аспекті практики, тому його ідея полягала у викладенні новітніх змін у практиці організації бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, обумовлених, передусім, впливом міжнародних стандартів. Тому робота являє собою симбіоз різних підходів до дослідження з однаковою метою, проте різними шляхами її досягнення.

Перший розділ монографії «Базис інтеграційних процесів у еволюції облікової інформації» присвячений дослідженню концептуальних основ інтеграційних процесів у формуванні облікової інформації. Характер результатів і пропозицій має більш теоретичне спрямування, що пояснюється ідеєю запропонувати авторський погляд на організацію системи бухгалтерського обліку та формування обліково-аналітичної інформації. Для цього розглянуті наукові позиції провідних вчених, оцінена можливість зміни уявлення про «мову бізнесу» та поєднані напрацювання науковців, які вже стали реформаторами сучасної облікової науки. Внесені пропозиції та зроблені висновки націлені не на корінні зміни, а на оптимізацію облікового процесу. Підкреслена приналежність до позицій науковців, які в умовах суцільних трансформацій та інновацій, залишаються вірними первісній суті бухгалтерського обліку. Приймаючи та підтримуючи технологічний процес, ставлен-

ня до нього не виходить за рамки технічного інструмента, який не здатен замінити живу людину, наділену інтелектом і спроможну наповнювати базу даних економічно корисними знаннями.

У другому розділі монографії «Теоретико-методичні засади формування фінансової звітності в Україні» досліджено та вдосконалено організаційно-методичні підходи щодо формування фінансової звітності в контексті законодавчих змін. Проаналізовано чинну методику складання фінансової звітності, на основі якої виділено невідповідність діючих форм фінансової звітності за НП(С)БО 1 до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності як для великих, так і для малих та середніх підприємств. Розглянуто питання формування та відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств. Розроблено алгоритм відображення розрахунку показника чистого прибутку (збитку) підприємства на підставі показників фінансової звітності. Проаналізовано Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності вітчизняних підприємств, покликані роз'яснити деякі аспекти складання фінансової звітності таких підприємств в контексті законодавчих змін. На підставі критичного осмислення вищевказаних методичних рекомендацій визначено певну їх асиметричність при застосуванні в практичній діяльності підприємства, що породжує додаткові суперечності.

Третій розділ монографії «Сучасні зміни фінансової звітності в Україні» присвячено вирішенню питання щодо організації та методики трансформації та консолідації фінансової звітності. Виділено основні особливості бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами як передумова трансформації та консолідації фінансової звітності стосовно таких його об'єктів: біологічних активів, запасів, зобов'язань, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, непоточних активів, оренди, основних засобів, фінансових інвестицій. Запропоновано адаптивний алгоритм трансформації фінансової звітності за НП(С)БО в формат МСФЗ для впровадження в практичну діяльність українських підприємств. На основі якого розроблено методику поетапної трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за НП(С)БО в формат МСФЗ, що забезпечить всіх зацікавлених користувачів необхідною інформацією. Розглянуто генезис зародження консолідованої фінансової звітності та вплив великого приватного бізнесу і фінансового ринку на її розвиток, що стало основним моментом для появи інституту консолідованої фінансової звітності. Проаналізовано деякі аспекти другого Національного положення (стан-

дарту) бухгалтерського обліку «Консолідована фінансова звітність». Подано його характеристику та систематизовано основні положення цього нормативно-правового документа, що регулює порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Розроблено основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств, що уможливило підготовку якісної консолідованої фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

Отримані результати дослідження та викладені пропозиції можуть бути цікавими для всіх без виключення фахівців, робота яких пов'язана з обліковою інформацією. Очікується, що матеріал монографії стане в нагоді представникам різних наукових шкіл, які зможуть запозичити викладені міркування про організацію облікового забезпечення і внесуть рекомендації щодо подальшого розвитку наведених ідей.

Виражаємо велику вдячність рецензентам монографії, доктору економічних наук, професору кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Ларисі Володимирівні Гнилицькій, доктору економічних наук, професору кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку і аудиту Олені Анатоліївні Зоріній, доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця Андрію Анатолійовичу Пилипенку за цінні поради щодо покращення наукової праці.

Авторами окремих розділів є: розділ 1 — Бочуля Т.В.; розділ 2 і 3 — Безверхий К.В.



РОЗДІЛ

БАЗИС ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ У ЕВОЛЮЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

1.1. Облікова інформація через призму системності та інтеграції даних

Поняття інформації вміщує в себе певні відомості про оточуючий світ, процеси та явища, йому притаманні. Людина сприймає інформацію через різні форми її подання органами чуття та користується певними критеріями оцінки для виділення «корисної» та «некорисної» інформації. Інформація має бути цінною, тоді вона реалізує свою продуктивність. Цінність інформації складається з її актуальності (вчасність та доречність отримання на даний момент); вірогідності (властивість інформації, істинність якої переконливо встановлена суб'єктом), повноти (достатність без зайвої надмірності для прийняття рішення стосовно поставленого завдання); зрозумілості (уникнення двоякого розуміння її змісту); пертинентності (відповідність змісту інформаційному запиту). Інформація має визначне значення для суспільства, започатковуючи основу його культурного, економічного та національного розвитку, складаючи інтегрований процес збору, обробки, обслуговування, зберігання та передачі даних для формування знань, без яких стає неможливою позитивна динаміка навколишнього світу.

У філософському сенсі інформація (лат. informatio — роз'яснення, виклад) — це, по-перше, деякі відомості, сукупність певних даних, знань, по-друге — одне з основних понять кібернетики [180]. Цінність мають не всі відомості, а тільки ті з них, які враховують та передають зміст інформаційного повідомлення, а, отже, мають корисність і відрізняються новизною. Інформація — це відомості, що зменшують невизначеність у тій області, до якої вони належать [88]. Користувач обізнаний про реальні в різні моменти явища, процеси, ресурси, що дозволяє управляти всіма сторонами суспільно-економічного життя. Інформація, забезпечуючи максимальну реалізацію

потенціалу та перспектив розвитку суб'єкта господарювання, не є самостійним чинником результативності та ефективності. Властивість інформації розкривається через явні та приховані вигоди, отримані внаслідок її використання.

Н.С. Завізена розширює поняття «інформація» до меж наукового знання, відомостей із засобів масової інформації, різних друкованих джерел, літератури тощо. [59]. У позиції автора простежується дуалістичність природи інформації як такої, що становить дещо середнє між відомостями та знаннями. Поняття інформації є двовимірним, оскільки фіксує її зміст та форму, що дає можливість в єдиній сукупності відобразити властивості інформації та властивості носія, в якому вона втілена.

Інформаційна свідомість формується під впливом глобалізаційних процесів і є стимулом для зрушень у технологіях. Суть глобалізації полягає в загальносвітовому розширенні та ускладненні масштабів соціально-економічних процесів, явищ та зв'язків через розвиток науково-технічного сектору з модернізацією технологій організації всіх сфер людської життєдіяльності. Глобалізація є результатом технічної революції, внаслідок чого інтенсифікована інформаційна діяльність та універсалізовані суспільно-економічні відносини. Якщо раніше глобалізації був притаманний техніко-технологічний характер, то нині їй властивий виражений інформаційно-інтелектуальний характер, прогресивним наслідком чого стало формування багатополосного економічного простору. Проявляючись найбільш інтенсивно в фінансово-економічних сферах, глобалізація посилила конкуренцію на світових ринках, внаслідок чого ускладнились ринкові відносини. На мікро- та макрорівнях здобуті відчутні конкурентні переваги саме завдяки відповідному інформаційному забезпеченню, яке значно оптимізувало внутрішню та зовнішню політику різних інститутів.

Високий попит на інформацію, доступ до світових баз даних кардинально змінили уявлення споживача про інформацію. Інформація має політичну та культурну значимість, оскільки визнана та затверджена цінність інформації в розвитку суспільства і кожного окремого індивіда, налагоджена взаємодія між різними класами та соціальними верствами населення різних країн. Інформація стала найважливішим стратегічним ресурсом, а економічний і соціальний успіх сьогодні буде притаманний тим країнам, які активно використовують сучасні інформаційно-комунікаційні засоби, технології та системи управління інформаційними ресурсами [55]. Користування інформацією вийшло на які-

сно новий рівень, де її цінність вимірюється сукупною вигодою від володіння нею та сумарною вартістю її залучення.

Інформацію порівнюють до активу, оскільки її можна виміряти та контролювати і очікується, що її використання дозволить отримати в майбутньому економічні вигоди. Особливо це стосується облікової інформації, яка формується за результатами діяльності суб'єкта господарювання й використовується з метою підготовки управлінських рішень щодо економічної тактики і стратегії. Унікальність інформації як ресурсу виявляється в тому, що її використання не призводить до її зменшення, а навпаки, сприяє самозростанню в процесі користування без втрати актуальності та мобільності.

За словами А.М. Федотова, найактуальнішою і гострою у світі проблемою стала проблема створення, збереження та ефективного використання «інформаційних ресурсів» [179, с. 5]. Автором зазначено, що відбулося формування ще одного самостійного виду громадського ресурсу — інформаційного, який дозволяє економити більшість інших ресурсів суспільства. Важливо не володіти цим ресурсом, а вчасно передати його туди, де він є дійсно потрібним. В іншому випадку втрачається сенс інформаційної діяльності та не можуть бути належним чином розкриті можливості використання інформації. Повсюдне поширення інформації, глобальний доступ до неї та масштабний обмін стали можливими в умовах широкого розповсюдження в усіх сферах суспільного життя інформаційно-комунікаційних технологій, що дозволило виявити приховані інформаційні резерви та підвищити їх продуктивність. Орієнтація бізнесу на інформаційні ресурси є не випадковою, адже інформація значно продуктивніша, оскільки не має обмежень у використанні, не втрачає своєї цінності з часом (завжди може бути використана для оцінки бізнесу в динаміці розвитку) і характеризується потенціалом, тобто можливістю її запозичення в майбутньому.

Подальший прогрес суспільства значною мірою пов'язаний з удосконаленням інформаційної інфраструктури, ефективністю формування, розміщення та використання інформаційних ресурсів і продуктів. Розвиток національної інформаційної інфраструктури є однією зі стратегічних цілей розвитку інформаційного суспільства, визначених Законом України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» [146]. Державним комітетом зв'язку та інформатизації України визначено стратегію входження країни у світовий інформаційний простір, що вимагає відповідної інформаційної підтримки на мікро- та макрорівнях.

У загальному розумінні інформаційна інфраструктура (*англ.*: information infrastructure) — це комплекс програмно-технічних засобів, організаційних систем та нормативних баз, який забезпечує організацію взаємодії інформаційних потоків, функціонування та розвиток засобів інформаційної координації та інформаційного простору країни або організації [64]. Доцільно також додати до поняття інформаційну культуру, яка постає через індивідуалізовані ознаки особистості, нації, народу, орієнтовані на інформаційне забезпечення суспільно-економічної діяльності шляхом дотримання загальновизнаних правил і традицій.

Інформація сьогодні — це продукт високих якості та ціни. Якщо говорити про продукт як такий, то передбачається комплекс процесів, що передують його виробництву. Продукт може бути отриманий від постачальника в якості готового товару, а може бути виготовлений самостійно, передбачаючи використання методів і процедур бюджетування, планування, контролінгу, фінансової діагностики, управління ризиками та внутрішнього контролю. Процес формування інформації базується на програмних комплексах і передбачає проектування баз даних з фільтром для регламентації інформації за рівнями прийняття рішень. Це необхідно для якісної організації інформаційного обміну.

Тенденція до збільшення інформації у складі продукту якісно змінює ринок споживчого попиту та спонукає компанії до оновлення методів управління. Суттєво змінилася класична тріада А. Сміта (капітал, земля, праця) [161] і новим вартісним орієнтиром стали інформація, знання, технології. Модель фінансової поведінки, фінансова архітектура та структура економічної взаємодії своєю основою мають не гроші, які, з точки зору Г. Зіммера, є загальною формою засобів досягнення цілей [60]. Основною рушійною силою розвитку бізнесу є інформація, цінність якої не можна розрахувати прямо, оскільки їй характерна прихована (латентна) властивість. Внаслідок цього значимість інформації дещо применшується поряд з іншими активами, які залучаються для ведення та розвитку бізнесу.

Вагомість інформації обумовила потребу пояснити її природу. Для чого як результат міждисциплінарних досліджень, на стику фізики, хімії, математики, астрономії, біології, інформатики, філософії, історії та інших фундаментальних наук була сформована нова наука — інформаціологія, що увібрала в себе як загальнонаукові методи, так і специфічні методи всіх тих наук, з якими вона контактує [99, с. 160]. Інформаціо-

логія постає не тільки як наука, а є новим етапом розвитку суспільства з регенерацією та відтворенням традиційних правил, вимог і стандартів для розвитку комунікацій. Специфіка інформаціології сучасного економіко-суспільного простору логічно позначилася на зміні характеру інформаційно-аналітичного забезпечення, що виражається не тільки у ролі інформації, а й в посиленні вимог до її продуктивності — інформація має бути запропонована користувачеві не як відомість, а як результат інтелектуальної діяльності — знання. Родоначальник англійського матеріалізму Ф. Бекон недаремно зазначав, що знання є основною рушійною силою всіх процесів, зробивши його ядром своєї філософії та висловивши основоположну заповідь нового мислення: «Знання — сила» [26].

Не зважаючи на те, що знання — це форма інформації, остання не є знанням, тому рівень обізнаності формується переважно на підставі логічних думок, сформованих, виходячи з об'єктивних даних сучасного стану та даних про минулі події в динаміці. Знання відображають зв'язок між явищами і процесами на підставі виявлених закономірностей та є основою прийняття рішень, тоді як інформація конкретизує ситуацію, не даючи відповіді на питання «чому»? «яким чином»? Визначальну роль знань як цінного ресурсу бізнесу підкреслив А.А. Пилипенко, звернувши увагу на те, що сучасна концепція фінансового обліку йде врозріз з динамічним розвитком концепції управління знаннями, поширена серед кращих представників наукової думки [107].

Для того, щоб мати про щось уявлення, треба знати, про що йде мова. Інформація доступна користувачеві у різних формах у тій її частці, яка стосується конкретного питання. Така частка може бути подана у вигляді тексту або цифр й характеризує дані, які після осмислення складають певне уявлення, що через інтеграцію з іншими судженнями перетворюється в корисне знання. Інформаційний обмін можливий при взаємодії її користувачів, що дозволяє висловити припущення про обмін не інформацією, а знаннями — підсумками розумової діяльності носія, який втілює результати обробки інформації та зробив її доступною для використання за цільовим призначенням.

Облікова інформація найбільше серед інших видів економічної інформації для бізнесу відповідає критеріям знання, оскільки приватні форми інформації, в яких втілені процеси фінансово-господарської діяльності, система бухгалтерського обліку переробляє в систематизоване уявлення про бізнес, чого достатньо, щоб задовольнити базовий інтерес різних користувачів даних. Інформаційне за-

безпечення, створення та використання інформаційних каналів за-
требувані системою управління, яка залежить від якості та виду
отриманої інформації. Відповідно, підвищення якості обліково-
аналітичної інформації є визначальною умовою формування резуль-
тативних управлінських рішень. Інтерес представляє інформація, яка
об'єднує очікування, запити, завдання та цілі користувачів між со-
бою і з організацією в цілому. Для менеджменту інформація є клю-
човим ресурсом, який дозволяє працівникам управлінської системи
виконувати свою роботу та забезпечує внутрішнє і зовнішнє оточен-
ня інформаційними засобами для ефективних дій.

Управлінська інформація — це особлива економічна категорія, на-
дання доступу до якої зовнішнім користувачам має на меті взаємовигі-
дну інтеграцію їхніх прагнень та інтересів для виконання місії компанії
і отримання економічного блага, що реалізується через збільшення вар-
тості бізнесу на агресивному конкурентному ринку. Управлінська ін-
формація у вигляді вхідного потоку для підготовки та прийняття рі-
шень має представляти собою множину певним чином упорядкованих,
опрацьованих і проаналізованих корисних відомостей. Для того щоб ві-
домості набули статусу управлінської інформації, вони повинні пройти
аналітико-синтетичну обробку [177].

Внаслідок використання економічної інформації формується управ-
лінське рішення, яке носить прогностичний характер. Якість використання
інформації зводиться до визначення результативності прийнятих фі-
нансових та інвестиційних рішень — оцінка максимізації ціни підпри-
ємства, досягнення лідируючого положення на ринку, темпів зростання
економічного потенціалу та рентабельності, загальної фінансової стій-
кості. Максимізація ціни компанії є ключовим завданням для більшості
учасників ринку. Як похідна від її вартості, котра формується на ринку,
ця величина суб'єктивна і не завжди є реальною оцінкою компанії, що
пояснюється положеннями концепцій ефективності ринку й асиметрич-
ної інформації [67].

Облікова обробка задокументованої інформації передбачає її ін-
телектуальне обслуговування з метою перетворення неструктурова-
них даних в систематизоване уявлення про фінансового-економічний
стан суб'єкта господарювання, виражений в облікових регістрах та
фінансовій звітності. Необхідність синтетичної обробки інформації
викликана вимогою внутрішнього і зовнішнього економічних прос-
торів отримувати структурований підсумок діяльності для критичної
оцінки та узагальнення результатів бізнес-процесів. Користувачам

фінансової звітності з прямим фінансовим інтересом (кредиторам, інвесторам, власникам) важливо отримувати достовірну інформацію не лише про фінансовий стан підприємства, його ресурси на певну дату, а й дані, що стосуються перспектив розвитку підприємства [47, с. 3].

Прийняття рішення пов'язане з отриманням інформації в її аналітичному розрізі для повного розуміння результатів фінансово-господарської діяльності, що має на меті підготовку рекомендацій щодо її поліпшення для максимізації доходу та підвищення вартості компанії. Поділ облікової інформації на синтетичну та аналітичну відбувається, виходячи зі ступеня інформаційної деталізації об'єктів обліку [163].

У певному сенсі облікова інформація формується на основі сучасної теорії ймовірності, яка лежить в основі управління якістю. Будь-які відхилення, властиві фінансово-господарському процесу, стають інформаційним джерелом, що спонукає до активних дій та реалізації рішень. Володіючи «мовою бізнесу» бухгалтер закладає основу подальшого управління та визначає напрям розвитку підприємства в сучасних ринкових умовах. Відбувається проектування інформаційної уваги користувачів на підсумки діяльності суб'єкта господарювання, тобто пропонується ознайомитися і оцінити наслідки прийняття управлінського рішення. Облікова система створює специфічний аспект бачення подій господарської діяльності, спонукає адміністрацію до делегування влади структурним підрозділам підприємства (центрами витрат і сферами відповідальності) щодо використання ресурсів і формування витрат та доходів [195].

У функціональному сенсі обліково-аналітична інформація являє собою єдиний інтегрований інформаційний потік, початком якого є облікова служба, що формує джерело для системи управління, тобто для складання аналітичних прогнозів і формування управлінських рішень. Відмінною рисою обліково-аналітичної інформації є її максимальна адаптованість до потреб користувача в отриманні даних для утворювання знання, необхідного для оцінки фінансового стану підприємства, інвестиційного потенціалу та перспектив розвитку. Синтез облікової інформації має на меті оперативне інформування користувачів про певні об'єкти і процеси [78]. Інформація для користувача має сенс, якщо володіння нею забезпечить вирішення поставленого питання (рис. 1.1).

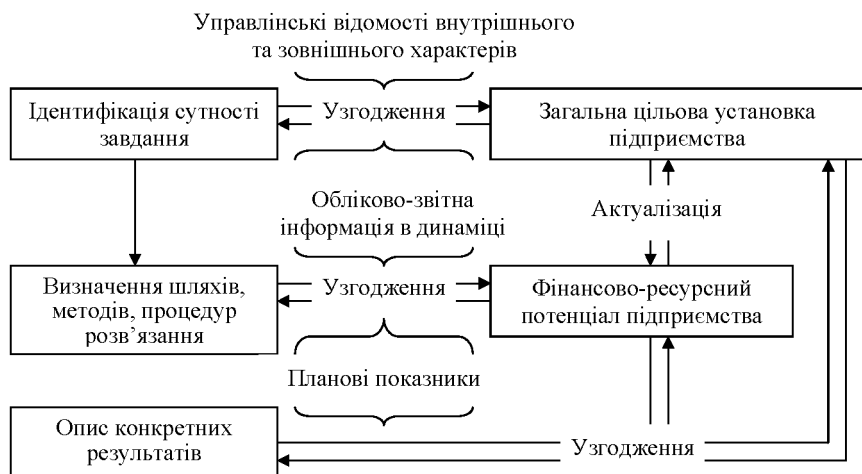


Рис. 1.1. Постановка завдання в системі управління

Критичною межею є корисність інформації, виходячи з співвідношення витрати/ефект. У цьому сенсі найбільшою дилемою є застосування облікової інформації. Г. Емерсон указав на значні витрати праці та коштів для складання облікових документів з тим, що їх показники не відрізняються ні надійністю, ні швидкістю, ні повнотою [194, с. 94]. З одного боку, не вкладаючи коштів, користувачі з майновими та немайновими інтересами отримують інформацію про фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання. Проте, їх не задовольняє якість такої інформації, оскільки вона виражає результат минулих подій. Отже, ключовою стає залежність «якість/ціна». Стосовно якості облікової інформації — дані фінансової звітності повністю забезпечують користувача корисними підсумковими відомостями згідно призначення без втрати достовірності та актуальності. Також фінансова звітність повністю відповідає чинникам, що впливають на якість інформації. Нормативно-правові — принципи, методи та процедури організації, ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності жорстко регламентовані законодавством, що не залишає можливостей маніпулювати даними. Облікова інформація звільнена від негативного прояву національно-політичного чинника, оскільки сформована звітність є однаковою для всіх користувачів без прив'язки до обраних орієнтирів в економіці. Така нейтральність облікової інформації неодноразово під-

давалась критиці через вузькоспрямоване інформаційне забезпечення, інтерпретоване через моноцільовий бухгалтерський облік. С. Головим була внесена пропозиція започаткувати багатоцільовий бухгалтерський облік, основна ідея якого полягає в задоволенні інформаційних інтересів різних груп користувачів, що цілком логічно, враховуючи різне спрямування їх цільової установки [40]. Така пропозиція є вельми актуальною та багато в чому послаблює критику щодо неспроможності облікової інформації задовольнити запити її ключових користувачів. Проте, вважаємо доцільним знайти баланс в цьому, а саме видавати базову звітність з додатковою деталізацією для зацікавлених користувачів. Техніко-технологічний рівень розвитку сучасних підприємств дозволяє завчасно виявити цільову аудиторію облікової інформації та визначити ті статті фінансової звітності, які цікавитимуть користувачів найбільше. Підводячи підсумки діяльності, бухгалтер формуватиме два види звітів: фінансову звітність загального призначення та орієнтовано-цільову звітність. Для останньої встановлюють рівні доступу відповідно до статусу користувача інформації. Завдяки цьому вирішиться питання щодо соціальної та економічної рівностей. Ознайомлення із загальними показниками фінансово-господарської діяльності не зміниться. Отримання ж більш деталізованої та вузькоорієнтованої інформації має відбуватися з отриманням доступу до таких даних. Якщо мова йде про торговельне підприємство, то орієнтовано-цільові звіти зможуть отримувати покупці, які мають картку постійного клієнта. Так само постачальники, кредитори й інвестори. Це дозволить певним чином «прив'язати» контрагентів до суб'єкта господарювання та підвищити рівень їх лояльності. У кожному окремому випадку це матиме відповідний економічний ефект. Якість інформації у такому аспекті забезпечується через виконання принципу інформаційної відповідності, коли підсумкові дані виправдовують інформаційні очікування загального контингенту користувачів та їх розрізнених груп за інтересами. Прикладом нового підходу до врахування змін у вподобаннях цільової аудиторії є база даних, на основі якої вивчалася стратегія покупців мережі магазинів Target. Це дозволило відстежувати схильності споживачів та пропонувати їм такий товар, який відповідає їх інтересам та запитам. Це суттєво розвинуло систему взаємодії з покупцями та дозволило оптимізувати програму лояльності клієнтів. Цей приклад не зовсім стосується облікової системи, проте наочно демонструє, яким чином можна регулювати бази даних та попередньо планувати інформаційне забезпечення бізнесу та зовнішніх груп користувачів.

Іншою стороною питання є дотримання інтегрованості. Мається на увазі узгодження інтересів користувачів інформації через надання їм даних про фінансово-економічні показники діяльності підприємства в різний час (минуле, теперішнє, майбутнє). Склалося помилкове міркування, що види бухгалтерського обліку існують в різних паралельних площинах й перетинатися жодним чином не можуть. Більш того, в уявленні управлінців вони певним чином протистоять один одному, досягаючи різної мети тоді, коли мають єдину ціль — інформаційне забезпечення.

Гіпотеза щодо руйнування меж між фінансовим та управлінським обліком з розкриттям внутрішньої інформації для всіх зацікавлених користувачів була висловлена Н.О. Лохановою [83, с. 51]. Згідно позиції науковця, доступ до внутрішньої інформації має бути координований, оскільки в іншому випадку постане проблема зниження якості інформації через втрату конфіденційності з окремих управлінських аспектів. Проводячи аналогію, розповсюдження корисного знання може стати в нагоді конкурентам, що деформує співвідношення «ціна/якість» інформації та унеможливує отримання корисної дії від її використанні в процесі прийняття рішень. Інформація — це середовище з неосяжним запасом даних, що характеризують певну сферу суспільно-економічного життя. Приймаючи рішення, орієнтиром стає не тільки узагальнена формальна інформація (облікова звітність), а й неформальні знання, які підсумовують досвід, кваліфікацію, інтуїцію, переконання, що не піддається жодній оцінці на предмет якості та достовірності. Такі знання є затребуваними серед управлінців, оскільки відображають креативне мислення, завдяки якому можливо сформулювати нестандартне рішення й здобути конкурентну перевагу. Не меншою перевагою користується управлінський облік як компроміс між традиціями та новачіями.

О.О. Королович в якості інтегрованої інформаційної системи розглядає управлінський облік, в якому вбачає розширення суто облікових інтересів з широким використанням прийомів та методів зі споріднених сфер: планування, організації управління економікою підприємства, математики, статистики, психології, ринкових операцій, технології [72, с. 116]. Вчений головною метою такої інформаційної підсистеми визначає формування корисної фінансової інформації для потреб внутрішнього управління. Управлінський облік дійсно відповідає принципу інтеграції, яким визначено рівень взаємозалежності окремих елементів (підсистем) у процесі досягнення єдиних цілей. Ключовим словом в

цьому є «єдині», тобто такі, що відображають близькість підстав і сенсів провадження бізнесу та спільність напрямів його розвитку.

Крім управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку виділяють оперативний облік, що «завдяки значно меншій регламентації має змогу фіксувати в різних вимірниках і формах впливи змін ринкових цін, законодавчих вимог, поведінки конкурентів, погодних факторів тощо» [20, с. 148]. У рамках оперативного обліку ключовою перевагою є своєчасне (актуальне) отримання інформації, на основі якої можна скоригувати управлінське рішення, отримавши від цього більший ефект. Оперативний облік розглядають як складову частину управлінського обліку через його спроможність формувати інформаційну базу для забезпечення поточного управління. Унікальність такого обліку полягає в отриманні системою управління маневреності в прийнятті рішень без зайвих втрат часу, коштів та з мінімізацією ризиків з можливістю розвинення оперативних даних до стану, придатного для формування стратегічних рішень.

Наразі через повну автоматизацію суспільно-економічних процесів, інформація (будь-якої форми) апіорі є оперативною. Тому окреме виділення оперативного обліку вже не має свого первісного сенсу. Інформація, потрапляючи до бази даних, миттєво обробляється та передається для складання узагальнених показників. Технології дозволяють не тільки пришвидшити інформаційні процеси, а й значно підвищити їх технічну якість, що проявляється через уникнення дублювання та нагромадження інформації. Тому вся облікова інформація може бути визначена як оперативна, а отже кожний вид обліку буде названий оперативним. За словами професора Оксфордського університету М. Прайса нові комунікаційні технології розширюють межі потоків інформації, оптимізують інформаційні зв'язки на всіх рівнях економічних і соціальних взаємозв'язків [222].

У систему інформація потрапляє необробленою, а технології дозволяють її завчасно структурувати та прибрати зайву частку, виділивши релевантний залишок. Критика недостатньої точності та достовірності оперативних даних не є актуальною, зважаючи на ступінь розвитку техніко-технологічного функціоналу сучасних інформаційних систем. Користувач може отримати як загальний підсумок показників фінансово-господарської діяльності, так й індивідуалізовані відомості у будь-якому аналітичному розрізі.

Найбільшу корисність система має від багатовекторної інформації, що об'єднує результати застосування різних методів, принципів, про-

цедур, вихідних цільових установок до узагальнення інформації. Ефективним вбачається залучення інтегрованих інформаційних систем, функціонування яких «...дає змогу аналітичним працівникам: оперативно та в повному обсязі використовувати інформацію про хід виробничого процесу, про матеріальні, фінансові, енергетичні потоки й витрати, про запаси сировини й матеріалів; користуватися в режимі реального часу всією накопиченою інформацією в єдиному інформаційному просторі підприємства, що сприяє оптимізації аналітичної ланки управління підприємством» [61, с. 353].

Подальший розвиток інформаційно-аналітичного забезпечення бачиться через інтеграцію всіх видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій [48, с. 6]. Внаслідок подібної інтеграції оптимізується інформаційний потік шляхом об'єднання функціоналу обліку та аналізу з виходом на прогнозування і вибір обґрунтованого управлінського рішення (рис. 1.2).

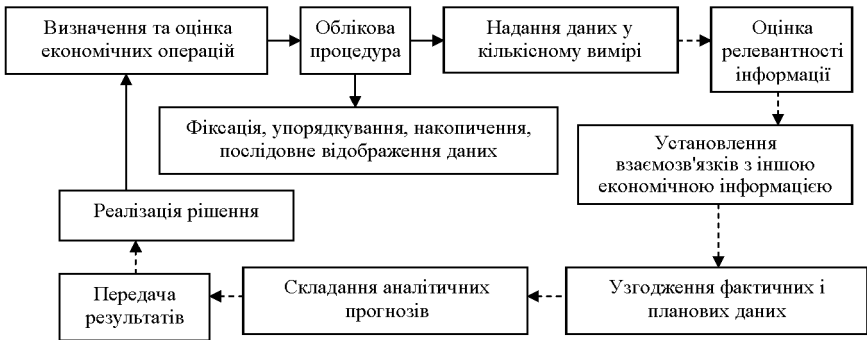


Рис. 1.2. Інформаційний потік в системі управління

Сутність розвитку обліково-аналітичних ресурсів у взаємозв'язку зі стратегією позитивної динаміки бізнесу полягає у встановленні мети, оцінці ресурсів, визначенні інструментів та плануванні результатів. При формулюванні мети увага приділяється місії, стратегії та завданням суб'єкта господарювання. Розроблена стратегія бізнесу виражається через ступінь впливу на результативність та ефективність реалізації цілей, зміцнення фінансового стану й отримання інвестиційної привабливості.

Поняття інтеграції застосовується не тільки до систем, а й взагалі до інформації як такої. З точки зору суто фінансового обліку корис-

тувач отримує дані про фактичний стан суб'єкта господарювання без додаткових відомостей щодо прогнозованих показників. У поєднанні з іншими системами інформаційного забезпечення (до яких належить не тільки управлінський облік) користувач обізнаний про показники, які є суттєвими відповідно до його цільового запиту (що вміщує в себе, передусім, відображення реального стану бізнесу у трьох часових вимірах: минуле, теперішнє, майбутнє). Суттєвість є дуалістичною ознакою інформації, оскільки її складно встановити для різних груп користувачів — суттєве для одних, не має істотності для інших.

Конкретизація інформації може бути різною. Інтегрована облікова інформація дозволяє мати уявлення про результати діяльності на мікро- та макrorівнях з деталізацією до процесів та операцій. Іншим є й час її підготовки, який буде варіюватися, залежно від цільової необхідності. Поєднання оперативної, звітної, внутрішньо управлінської, прогнозної та директивної інформації дозволяє отримувати відомості у будь-який момент часу (за вимогою). Інтегрована інформація складається з фактичної, прогнозної (формальна) та неформальної (директивна, організаційно-корпоративного характеру). Прогнозна фінансова інформація є цінною складовою інтегрованої інформації, оскільки дозволяє у найбільш реальному сенсі виразити майбутні події через наближені оціночні судження щодо показників діяльності суб'єкта господарювання на перспективу. Підготовлена прогнозна фінансова інформація дає можливість оцінювати різні варіанти наслідків подій на дату її подання, якщо такі події сталися у дійсності. Тобто це сценарій «що», «якби», оцінка можливих варіантів подій [76, с. 176].

Характерною ознакою прогнозу на її основі є реалістичність оцінки майбутніх подій та винесення конкретного судження щодо результатів. Негативний прояв має завищений суб'єктивний характер такої інформації, мінімізація якого можлива через відповідну професійну підготовку її виробника. Прогнозна інформація не може вважатися апіорною, тобто визначальним чинником сприйняття інформації з будь-якого повідомлення [74]. Апіорна інформація формується на основі інтелектуальної обробки з відповідним аргументуванням таких відомостей. У цьому випадку інформація стає не тільки апіорною, а й аксіоматичною, тобто такою, яка в кінцевому підсумку не вимагає додаткових доказів. Інтегрована інформація багачиться через єдність первинної, поточної, підсумкової та прогнозної інформацій (рис. 1.3), де облікова частина складає близько 80 %

(згідно наукового погляду на частку обліково-інформаційного забезпечення діяльності підприємства [73, с. 21]).

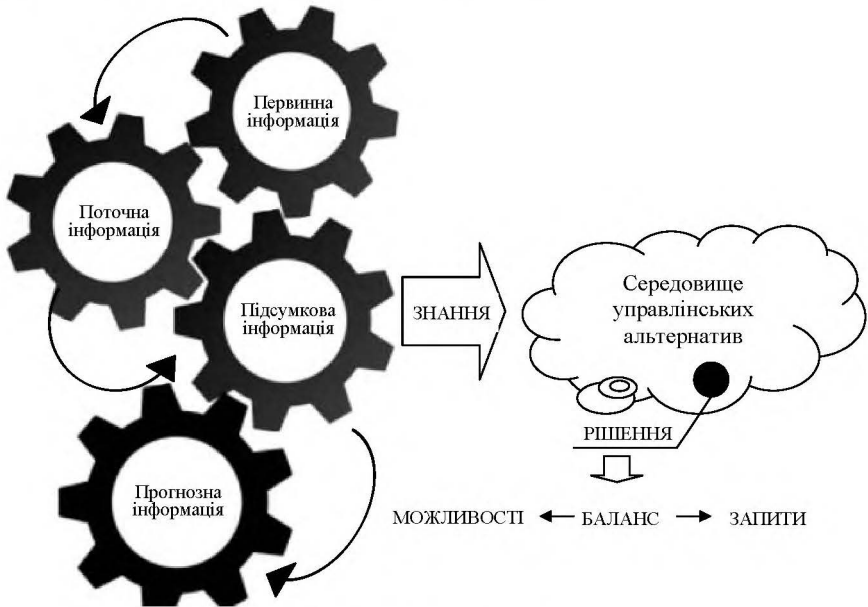


Рис. 1.3. Інтегрована інформація¹

Результатом є певне рішення, яке уособлює в собі компроміс між можливостями і потребами, доходами та витратами, ризиками та наслідками з узгодженням внутрішніх і зовнішніх інтересів. Інтеграція інформації переросла у домінуючу тенденцію вдосконалення інформаційно-аналітичного потенціалу для формування знання, затребуваного сучасним бізнесом. До інтегрованої облікової інформації цілком доречно застосувати поняття системності, оскільки повністю дотримані основоположні принципи її визначення: достатність (повнота) вихідних відомостей (первинна інформація); узагальнення тверджень та підсумків первинних даних (облікові регістри); цілісність кінцевого результа-

¹ Бочуля Т. В. Аспект интеграции в формировании учетно-аналитического обеспечения для информационных систем нового класса / Т. В. Бочуля // Материалы республиканской научно-практической конференции на тему: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития». Душанбе, 14-15 марта 2014 г. Сб. статей/ Душанбе, «Со-хибкор», 2014. — С. 42–47.

ту — фінансово-економічне знання про бізнес, виражене у загальній фінансовій звітності, точність та об'єктивність прогнозованих показників, розрахованих на її основі.

Поняття системності щодо облікової інформації за І.І. Стеців та Р.Я. Пахолок розглянуто через формування інформації за визначеними напрямками та розрізами [168, с. 300]. Проте системність в її філософському розумінні є значно ширшим поняттям, що розкривається через виявлення закономірностей між об'єктами інформаційного впливу. Згідно філософського розуміння принципу системності кожен об'єкт є порівняно самостійною системою. Передбачено деталізоване вивчення об'єкта як результату внутрішніх і зовнішніх взаємодій та наслідку зворотної реакції на їх зміни.

Обліково-аналітичне забезпечення є окремою системою зі складними зв'язками, обумовленими впливом різних інститутів, кожен з яких функціонує відповідно до первісно закладеної програми як окрема система і як елемент загальної системи. У глобальному сенсі система — це вся світова економіка, яка ділиться на елементи (національна економіка). Далі поділ проходить в межах окремої країни, регіону, області, міста, суб'єкта господарювання, структурного підрозділу тощо. Компоненти систем можуть по-різному взаємодіяти між собою. Інформаційна система може бути налагоджена як цілісно-інтегроване середовище зі зворотними взаємозв'язками та в організаційно-технологічній єдності групування даних. Таку позицію свого часу щодо господарського обліку зайняв М.Т. Білуха [17]. Згідно цього підходу інформаційні та економічні зв'язки вишикувані «по прямій» та оформлені в об'єктивно-взаємопов'язану цілісну систему.

Згідно іншого бачення, обліково-аналітична система побудована «вгору», кожен рівень якої відповідає рівню системи управління. Наочним є певний «мануфактурний» підхід, коли кожна ділянка системи формує інформацію для конкретного завдання, а найвищий рівень споживає інформацію з різних рівнів як зсередини системи, так й із зовнішніх джерел. Первісною є інформаційно-аналітична система, другим рівнем визначають обліково-аналітичне забезпечення, з якого походить обліково-звітна частина. Тобто обліково-аналітична система є результатом загальної інформаційної системи та джерелом для формування звітної інформації. Тому до її організації, обслуговування та оптимізації привернуто увагу науковців, що опікуються питанням стосовно якості інформаційного забезпечення бізнесу.

Кожна позиція, яку займають вчені стосовно інформації, є цілком прийнятною і, як не суперечливо, правильною. Все залежить від комплексу формальних та неформальних організаційно-корпоративних чинників, покладених в основу управлінської системи. Використання інформації залежить від обраної інформаційної поведінки, яка змінюється відповідно до визначених пріоритетів: прогнозування розвитку бізнесу і ринку; гнучкість бізнесу та орієнтація на мінливість ринку; адаптація до змін і росту ефективності процесів; контрольованість всіх процесів згідно чіткої та незмінної ієрархічної структури організації. Поведінкова стратегія має бути узгоджена з реаліями ринкових і внутрішньофірмових стратегій та забезпечувати заохочення та культивування управлінських рішень з мінімально допустимими ризиками (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Стратегія інформаційної поведінки

Інформаційні ресурси, які формуються на всіх етапах життєвого циклу підприємства, є основою складання стратегічної карти компанії, що дозволяє організувати процес ефективної реалізації поставлених завдань, збалансувати систему контролю та визначити напрям коригування системи управління. Традиційно управлінська позиція орієнтована на те, що узагальнені дані є невід'ємною частиною прийняття рішення з необмеженої кількості альтернатив (залежно від ресурсів, можливостей, потенціалу, обмежень), якість яких можна оцінити після безпосередньої реалізації. У цьому випадку вибір характеризується випадковістю та ризикованістю для розвитку підприємства. Враховуючи пряму залежність «тактика-стратегія», обґрунтованою є орієнтація на масив інтегрованих даних, виражених через пропоновану користувачам

фінансову звітність. У сенсі розвитку не інформації, а системи, особливо місце займає модифікація уявлення щодо системи бухгалтерського обліку як ключового інформаційного джерела для забезпечення управління вірогідними, актуальними та суттєвими фактами щодо фінансово-господарського стану підприємства.

Розгалуження позицій стосовно визначення системи бухгалтерського обліку своїм наслідком має панування хибних уявлень про природу облікової інформації. С.В. Івахненко зазначив, що єдиного, узгодженого уявлення щодо теорії в області бухгалтерського обліку та аудиту в Україні немає [62, с. 49]. Спроби вчених спрямовані на розробку принципово нової теорії бухгалтерського обліку, але виникає питання, чи можливо це, а головне — чи доцільно, враховуючи те, що, на думку класиків української наукової думки це викликає «...штучне втягування інших наук в сферу бухгалтерського обліку» [24, с. 59-61]. М.С. Пушкар зауважив, що в умовах глобалізації та інтернаціоналізації економіки особлива увага має бути приділена регулюванню обліку на основі стандартів та правил, що відповідають міжнародним вимогам [150, с. 259]. Основу зрушень в обліковій науці складають розвиток і трансформація філософських принципів, які розширюють вже сформульовані гіпотези: позитивізм, реконструкція, формалізація, системність.

Звертаючись до класиків наукової думки, С.В. Івахненко обгрунтував перспективність застосування філософської концепції позитивізму до бухгалтерського обліку [62]. У загальному сенсі суттєвих перетворень під впливом позитивізму надбали всі без винятку науки, отримавши інтенсивний розвиток і вийшовши за рамки традиційного мислення, ідей і уявлень про суспільно-економічні та техніко-технологічні процеси. Еволюція в такому аспекті світосприйняття є певним елементом досвіду, який забезпечує єдність та інтеграцію знання і тому дає повне уявлення про побудову та розвиток явищ, процесів, суспільства.

Формалізація передбачає відображення результатів розумової активності (висновки) у точних поняттях та твердженнях, що не мають двозначної суті. Це процес подання інформації про об'єкт, процес, явище в формалізованому вигляді [180]. Підсумок облікової роботи з інформацією — фінансова звітність — є формалізованим інформаційним об'єктом, оскільки поєднує в собі інтелектуальну роботу, має технічне підґрунтя та сприяє уникненню двозначного тлумачення результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Реконструкція розуміється як відновлення об'єкта (покращення) з додаванням нових властивостей або слідування новим принципам. Теперішня система бухгалтерського обліку може вважатися повністю реконструйованою, оскільки поряд із загальноприйнятими принципами пропонуються нові, які є вимогою виконання базового завдання бухгалтерського обліку — збереження майна власника. Зокрема, А.П. Дикий пропонує до складу чинних принципів організації бухгалтерського обліку включити такі: комплексності; безпеки та контролю даних; ешелонування бухгалтерських даних [53, с. 49-50]. Принцип бухгалтерського обліку — це вихідне положення обліку як науки, що забезпечуються якісними характеристиками облікової інформації й визначає його предмет, об'єкт, методи на сучасному етапі [157]. Зважаючи на визначення принципів, їх роль у підготовці інформації є основоположною. Усталені принципи бухгалтерського обліку вже не витримують тиску модернізації самої його системи. Так, необхідність перегляду базових принципів бухгалтерського обліку: автономності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, обачності, єдиного грошового вимірника, періодичності, послідовності, повного висвітлення у рамках розвитку багатоцільової системи бухгалтерського обліку обґрунтована С.Ф. Головим [40, с. 5 — 11]. У розвитку управлінського обліку А.Х. Позов виділив принципи, які не притаманні традиційній теорії бухгалтерського обліку та сприяють динаміці його інтелектуальної та мотиваційної сфер: проблемність і мотивація [110]. На думку Н.М. Хорунжак, моделювання досконалішої системи обліку має ґрунтуватися на використанні нових принципів, які на даний час не входять до переліку нормативно-регламентованих: еквівалентності (детерміністичної та ймовірнісної), що забезпечує реальне відображення натуральних показників у вартісному вимірнику; компактності, який передбачає згорнуте подання облікових даних і можливість їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації; ефективності, що передбачає переважання позитивного результату порівняно з понесеними затратами на модернізацію обліку [183, с. 282].

Як бачимо, немає єдності й в пропозиціях науковців, оскільки кожен із запропонованих принципів розкриває різні сторони обліку, залежно від вподобань наукових пошуків дослідників. Це не є від'ємною рисою досліджень — у майбутньому їх інтеграція дозволить вивести на новий рівень універсальну систему інформаційного забезпечення — бухгалтерський облік — та оптимізувати бізнес-процеси у відповідності до реалій сучасної економіки. Вважаємо необхідним долучитися до загаль-

них досліджень та принципи організації облікового забезпечення бізнесу. Розширення інформаційного оточення бухгалтерського обліку логічно орієнтує облікову систему на нові принципи щодо організації відповідної інформаційної підтримки бізнес-процесів та управлінських рішень: керованість, відповідальність, обґрунтованість й економічність.

Принцип керованості походить з розуміння важливості налагодження інформаційного сервісу. Здебільшого, інформація за результатами синтетичної обробки адаптована під масового споживача без розмежування інформаційних вподобань. Це дещо формалізує обслуговування користувачів інформації та встановлює додаткові обмеження в управлінні. Опікування інформаційним обслуговуванням в аспекті мультицільового інтересу користувачів сприятиме більшій якості прийнятого рішення в теперішньому та майбутньому часі, що значно вплине на реальність попередньо визначеної стратегії.

Принцип відповідальності ініціює запровадження системи інформаційної відповідальності на всіх рівнях. До бухгалтера додаткову відповідальність застосовувати непотрібно, оскільки його професійна компетентність базується на особливих вимогах до його кваліфікації та відповідальності за організацію обліку на підприємстві та підготовку звітності. Мова йде про відповідальність у розрізі формування оперативної або внутрішньої звітності, які регулюють інформаційну роботу внутрішнього сектору. Інформаційна відповідальність характеризує внутрішню організованість та розсудливість в підготовці даних для управління. Чітко оформленої внутрішньої організації політики інформаційної відповідальності у вітчизняних суб'єктах господарювання поки немає, оскільки слабо розвинена загальна система корпоративної культури. Працівників організовує не власна відповідальність, а встановлені правила роботи та можливість адміністративного або матеріального покарання. Мотивація бере початок не з розуміння важливості розвитку підприємства, а з особистої зацікавленості.

Принцип обґрунтованості походить з попередніх принципів й передбачає аргументацію підготовки багатоцільових звітів для різних груп користувачів. Треба виражено виділити групи користувачів, для яких буде формуватися звітність та інтерес яких буде враховуватися при її складанні. Це дозволить оминати зайві витрати часу та інтегрувати інформаційні зусилля на підготовку дійсно затребуваних даних. Паралельно виконується принцип комплексності, що вимагає формування єдиної інтегрованої системи, здатної охопити всі інформаційні процеси в передбаченій орієнтації на різні інтереси користувачів.

Принцип економічності необхідний для належного регулювання облікового забезпечення, зважаючи на високу відповідальність за результат прийнятого управлінського рішення серед інших можливих альтернатив з оцінкою його економічного наслідку. Користування інформаційною системою вимагає відповідних витрат коштів, раціональне спрямування яких є певним гарантом одержання очікуваного економічного сенсу провадження діяльності.

Звісно, що наведені принципи стосуються бухгалтерського обліку щодо оптимізації його інформаційної функції, яка сьогодні превалює серед інших. Поряд із застосуванням базових принципів бухгалтерського обліку їх дотримання сприятиме підвищенню продуктивності підсумків інформаційно-облікових процесів, вираженої через надання користувачеві за адресним запитом повної, неупередженої, економічно переконливої, достовірної, зрозумілої та, головне, прогностичної інформації для цільового користування.

Окремо наведемо принцип, затребуваний через потребу цільової спрямованості облікової інформації, — принцип адаптивності, коли інформація найбільше відповідає запиту користувача та якісно пристосована для виконання орієнтованого завдання. Загалом, адаптивність як поняття походить з біології та означає пристосовуваність організму до зміни середовища, що необхідно для збереження життєдіяльності. У випадку інформації, адаптивність означає її відповідність потребам того середовища, що є певною цільовою аудиторією, яка формує запит. Якщо інформація не буде адаптивною, вона не буде затребуваною, а, значить, першість отримає певний її штучний замітник-аналог. Чим більше облікова інформація зможе відповідати реальним інтересам внутрішніх і зовнішніх користувачів на різних часових інтервалах, тим якіснішою буде відрегульована система забезпечення прийняття рішень.

Облікова система у сучасних умовах вийшла за рамки функцій спостерігача та реєстратора. Усі мінуси, які приписують обліковій інформації насправді не витримують жодної критики, оскільки поки відсутній ефективніший аналог, показники бухгалтерського обліку будуть затребувані, не дивлячись на критичні зауваження. Практики з бухгалтерського обліку менш обізнані стосовно новацій в області теорії бухгалтерського обліку та пропонованих концепцій і для них головним є налагодження бізнесу з мінімальними ризиками й втратами та максимальним ефектом як матеріального, так і нематеріального характерів. Для них революційним стала інтеграція методології бухгалтерського обліку з техніко-

технологічними новаціями новітнього часу. З приводу видів обліку, доки відсутня узгоджена думка про поділ системи бухгалтерського обліку, в уявленні практиків він буде залишатися у своєму тримірному виявленні: фінансовий, управлінський, податковий. Така думка є справедливо, хоча останнім часом все більше звертається увагу на інтеграційний характер, притаманний видам обліку. Інтегрована облікова інформація є ядром системи підтримки прийняття рішень, що в інтерактивних взаємозв'язках між суб'єктами прийняття рішень реалізує єдність цільової установки бізнесу на мікро- та макрорівнях. Результативність системи підтримки прийняття рішень базується на взаємодії фахівців з обліку, інформаційних технологій, аналізу, контролю та аудиту. Одним зі способів об'єднання їх роботи є формування інформації у вигляді облікових логіко-аналітичних даних з відображенням подій за різні часові інтервали.

Для узгодження прогресу концепцій бухгалтерського обліку в умовах інформаційної економіки, розглянуто провідний досвід знаних в Україні та за рубежом учених та висловлено думку стосовно обліково-аналітичного забезпечення. Означено його суть, джерела, способи та засоби формування, виходячи з різноцільових запитів користувачів. Оскільки зараз сектор бізнесу занепокоєний суттєвими розривами «витрати/доходи», об'єктивно постає необхідність оптимізації всіх чинників впливу, серед яких інформація є ключовим. Обґрунтовано позицію щодо визначення поліваріантного обліку, який не є окремим видом обліку, а визначається через оптимізовані його функції для забезпечення інформацією однакової якості та достовірності різні групи користувачів.

1.2. Утворення інформаційного комплексу облікової системи на базі нових форм та концепцій обліку

Дослідження в галузі обліку, інформації та управління не є новими — цьому питанню приділяють увагу на всіх без виключення рівнях наукового пошуку. Однак, не знижуючи значення попередніх результатів досліджень вчених, не втрачає своєї актуальності потреба в розвитку та поглибленні дослідження щодо облікової системи, інформаційний функціонал якої постійно зазнає змін через трансформацію системи бухгалтерського обліку та запровадження її інноваційних форм та концепцій.

Сьогодні затребувані динаміка, розвиток, пропозиції, ідеї, які модернізують економіку, модифікують суспільство та сприяють трансформації держави та світу в цілому. Неминучий перехід на новий рівень розвитку суспільства, поступово змінюються правила, завдання, цілі, стандарти, що формують нове уявлення про економіко-фінансове середовище сучасного бізнесу. Однією з основних змін, притаманних сучасності, є ідея новітньої інформаційної сутності, яка стала логічним результатом техніко-технологічного розвитку суспільства, появи сучасних засобів зв'язку, розширення можливостей інформаційного обміну і перенесення уваги з об'єктів матеріального характеру в бік технологічних та інтелектуальних ресурсів. Відмінною характеристикою сучасної стадії розвитку наукової думки є позитивна динаміка тенденції до єдності новітніх знань, яким притаманні проблемно-орієнтовані переконання та методи, що характеризуються міждисциплінарними напрямками дослідження та пошуками нових ідей.

Система бухгалтерського обліку ефективніша, коли в її розробці будуть враховуватися не тільки теоретико-методологічні основи облікової науки в класичному розумінні, а також певні досягнення інших наук в їх історичному розвитку, дозволяючи запропонувати нові напрями наукового мислення, що найбільше відповідають ідеям сучасності. Нинішній етап розвитку економіки України апелює до активізації наукових досліджень, історичних витоків бухгалтерського обліку та апаратно-технологічного інструментарію, стимулює розвиток інституту бухгалтерського обліку і його філософської основи під впливом глобальної інформатизації суспільства та економіки.

Перспективні зміни системи бухгалтерського обліку є можливими внаслідок реформування наукових теорій, національного законодавства, запозичення передового світового досвіду з адаптацією під вітчизняну практику, що впливає на інституційні зміни, автоматизовані інструменти, умови та ефективність його ведення. Теоретичні основи бухгалтерського обліку реалізуються в рамках вироблених науковим співтовариством концепцій, для яких характерне безперервне еволюціонування в напрямі усвідомлення нових поглядів, знань і тверджень, які закладають підвалини переосмислення концептуальних основ облікової теорії.

У біологічному розумінні еволюція — це процес перетворення (зміни) у зв'язку з неминучим плином часу спадкових характеристик. В економіці це розвиток нових продуктивних сил. Стосовно еволюції інформації, першочергово слід виділити прогрес інформаційних систем,

а точніше технологій, які дозволили по-новому організувати інформаційний обмін та розвинути її якісні характеристики. У рамках філософії Г. Спенсера, який представив своє, більш просте сприйняття еволюції як опису фактів дійсності сучасного світу, простежувалася певна суперечливість, оскільки вчений не визнавав реальність в її логічному прояві [50]. Еволюція в його світосприйнятті є певним елементом досвіду, що забезпечує єдність та інтеграцію знання і тому дає повне уявлення про побудову та розвиток явищ, процесів, суспільства.

З позиції еволюційного підходу до розвитку облікових систем визначені чотири основні ієрархічні одиниці (тип-клас-сімейство-вид) у систематизації облікового забезпечення (табл. 1.1). Для усебічного визначення історичних типів облікових систем як найбільш важливої ознаки їх структурного різноманіття виділений спосіб облікової реєстрації.

Типи облікових систем розрізняються за способом реєстрації фактів господарського життя. Відповідно до обраних ознак (уніграфічна, діаграфічна та поліграфічна парадигма) наведені наступні історичні типи облікових систем: проста інвентарна система, облікова інформаційна система та інтегрована облікова система. Клас облікової системи характеризується ознаками, обумовленими рівнями побудови глобальної економіки. З цієї позиції виділені: мікрорівень (облікова система підприємства), мезорівень (єдина облікова система групи) і макрорівень (національна система бухгалтерського обліку) архітектури побудови облікових систем. Сімейство облікових множин задані специфікою секторів економіки та видів економічної діяльності, що визначають галузеві стандарти обліку. Це облік в державних (муніципальних) установах та облік у комерційних організаціях, а також за видами економічної діяльності: у промисловості, сільському господарстві, торгівлі, банках, страхових організаціях тощо.

Отже, для облікових систем характерна багатоманітність станів, динамізм, альтернативність еволюції. Вищевказані ознаки залишаються відкритими для уточнення та доповнення. Зокрема, в кожному досліджуваному історичному періоді теоретично існує облік різного ступеня зрілості. Дотепер зберігається тип простого обліку в домашніх господарствах, малих підприємствах, індивідуальних підприємців, тоді як середовище середнього та великого бізнесу генерує та розвиває нові види обліку (бухгалтерський (фінансовий) облік, управлінський облік, податкові розрахунки, консолідований облік, облік за міжнародними стандартами, соціальний, екологічний тощо).

Таблиця 1.1

**Класифікація облікових систем (розроблено на основі
[56, с. 53; 166, с. 17])**

№ з/п	Рівень систематизації	Ознака систематизації	Характеристика ознаки систематизації	Субординація облікових систем та їх структурних елементів
1	2	3	4	5
1	Тип	Методологічні парадигми: спосіб реєстрації фактів господарського життя	Уніграфічна (проста)	Проста інвентарна система
			Діаграфічна (подвійна)	Облікова інформаційна система
			Поліграфічна	Інтегрована облікова система
2	Клас	Рівні побудови глобальної економіки	Макрорівень	Національна система бухгалтерського обліку
			Мезорівень	Єдина облікова система групи
			Мікрорівень	Облікова система організації та її структурних підрозділів
3	Сімейство	Специфіка суб'єктів обліку та методології галузевих стандартів обліку	Сектор економіки	Облік у комерційних організаціях Бюджетний облік
			Види економічної діяльності	Облік у промисловості, сільському господарстві, торгівлі, страхових організаціях, банках тощо
4	Вид	Визначення цілей користувачів і виробників обліково-звітної інформації	Інвестори, контрагенти	Бухгалтерський (фінансовий) облік
			Міністерство доходів і зборів України	Податкові розрахунки
			Державна служба статистики	Статистичний облік
			Менеджери, власники	Управлінський облік
			Соціально-відповідальний бізнес і суспільство в цілому	Соціальний облік
			Природоохоронні інституції та суспільство	Екологічний облік
			Суспільно значимі підприємства	Консолідований облік

Сучасність зорієнтувала наукове товариство на переосмислення базових облікових концепцій з приводу відповідності розвитку суспільства та економіки як об'єктів інформатизації та інтелектуалізації. Це спонукало до реформування системи обліку в напрямі впровадження динамічної концепції, передбачаючи утворення такого інформаційного забезпечення, що дозволить спрогнозувати розвиток подій з належним використанням ресурсів та вжити відповідних заходів запобігання невизначеності.

Важливим досягненням наукової спільноти є робота видатного російського вченого Я.В. Соколова, який виділив три парадигми бухгалтерського обліку: уніграфічна (проста), камеральна і діаграфічна (подвійна) [164, с. 40-44], що було вимогою того часу, коли облік позиціонувався скоріше як технічний інструмент, а не повноцінна інформаційно-аналітична система. Концепція сучасного бухгалтерського обліку формувалася під впливом динамічної концепції, основою якої став базовий принцип класичної теорії бухгалтерського обліку — принцип безперервності. Проте, для потреб розвитку багатоцільового бухгалтерського обліку цей принцип отримав чималу критику. Зокрема, відомий український вчений С.Ф. Голов, розвиваючи ідею теорії багатоцільового обліку для усунення істотних обмежень його моноцільової форми, вивів гіпотезу про те, що «принцип безперервності втрачає сенс, якщо метою є оцінка вартості бізнесу. У цьому випадку, навіть при наявності припущення безперервності діяльності, активи та зобов'язання будуть оцінюватися за ринковими цінами. Виходячи з цього, такий принцип не має самостійного значення для багатоцільового обліку» [40, с. 6].

У загальному сенсі, динамічний характер сучасної системи бухгалтерського обліку — це принципове перетворення уявлення про ретроспективний характер облікової інформації, оскільки мета обліку не зводиться лише до збереження майна власників, а передбачає отримання максимальної економічної вигоди від активів, ресурсів і розміщеного капіталу. Основною формою фінансової звітності за таких умов стає звіт про фінансові результати, з якого споживач релевантної підсумкової інформації про фінансовий стан економічного суб'єкта здатний отримати відомості про показники результативності бізнесу. Характерним аспектом динамічної бухгалтерії є нова інтерпретація розрахунку фінансового результату як різниці між правом на отримання грошових коштів і зобов'язаннями на їх виплату.

Концепція динамічного обліку була протиставлена теорії статичного обліку, в якій вбачалося превалювання фінансового стану економічного

суб'єкта над показником фінансового результату. До цього часу немає єдиної думки щодо того, чи раціонально применшувати значення фінансового результату, який є індикатором віддачі на вкладені кошти. Тому обидві концепції органічно поєднуються на практиці, основою чого є об'єктивна неможливість застосування окремо одна від одної. Причина розвитку динамічного обліку в інформатизованій економіці пояснюється широкою інтеграцією похідних від концепцій бухгалтерського обліку і впровадженням в їх основу інформаційно-комунікаційної платформи, яка змінює уявлення про можливості інформаційного обслуговування бізнесу та його економічних і суспільних зв'язків.

Сучасна тенденція розвитку бухгалтерського обліку спрямована в бік модифікації його класичного уявлення та підйому на рівень інформаційно-аналітичного базису сучасної системи управління. У результаті наукових, техніко-технологічних, інформаційних реформ економічно розвинене суспільство отримало істотний інструмент, який має не тільки технічні характеристики — систему динамічного бухгалтерського обліку [21, с. 34]. Ера статичного обліку неминуче добігає свого логічного кінця, оскільки фундаментальна основа його теорії — принцип уявної ліквідності більше не виправдовує себе, поступившись концепції динамічного обліку, який відкидає штучно виведені показники і орієнтується на реальні відомості, що перетворює в корисні знання про стан бізнесу.

Основними структурними підсистемами облікової системи суб'єкта економіки є види обліку. Вид обліку володіє специфічною метою та методологією, виконує функції, які визначаються цілями користувачів і виробників облікової інформації, зберігає свою автономію в обліковій системі та має власну еволюційну траєкторію. Кожен вид обліку регулюється особливими правилами і вимагає спеціальних знань. Будь-яка класифікація за видами обліку залишається суб'єктивною, викликає суперечливі судження та залежить від цілей дослідника. Втім закономірний процес еволюційного розвитку бухгалтерського обліку характеризується необхідністю забезпечення потреб в інформації різних груп користувачів, що спонукає дослідників висувати нові пропозиції та рекомендації.

Будь-яка теорія розвивається тоді, коли знаходяться особи, що бачать можливості для її розвитку та бажають змінити згідно власного переконання. Не є винятком і наука про бухгалтерський облік, яка тільки за останні кілька десятиліть набула змін більше, ніж за весь попередній період її сприйняття в якості так званого «рахівництва». Революційні перетворення є наслідком панування технологій, оскільки система бухгалтерсько-

го обліку — це інформаційна система, що забезпечує різні групи споживачів економічною інформацією. Необхідно обґрунтовано та виважено переоцінити методичні засоби бухгалтерського обліку та складові його методу з позицій відповідності вимогам ринкової економіки і можливостей подальшої модифікації [48, с. 10].

Останнім часом роль бухгалтерського обліку значно підвищилася, що викликано зміною адресності облікової інформації, розширенням кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші господарські рішення і спираються при цьому на бухгалтерські дані [162, с. 36]. Реформа системи бухгалтерського обліку, згідно дослідження Ю.М. Москальової, передбачає вдосконалення методології бухгалтерського обліку та його принципів, розробка яких необхідна для уніфікації та стандартизації облікових процедур, що забезпечують порівнянність даних фінансової звітності [91]. Уніфікація передбачає приведення до єдиної форми або системи, набуття одноманітних властивостей, усунення розбіжностей. Відомий вітчизняний вчений С.Ф. Голов уніфікацію назвав перешкодою в розвитку бухгалтерського обліку, підкресливши необхідність відмови від жорсткої регламентації поточного бухгалтерського обліку, насамперед, плану рахунків і системи обліку витрат [41, с. 7]. На сьогодні в Україні немає передумов для відмови від уніфікації бухгалтерського обліку, а саме уніфікації плану рахунків і форм фінансової звітності. Це пов'язано з особливостями економічного розвитку, соціальними, політичними, правовими та іншими чинниками, характерними для нашої країни, національними традиціями, що були набуті в теорії й практиці обліку в попередні роки, невідповідностями норм податкового та бухгалтерського законодавства, відсутністю рекомендацій щодо ведення управлінського обліку, недостатнім рівнем професійної підготовки [102, с. 177].

Облік повинен бути більш відкритим, зважаючи на те, що саме його інформація є фундаментом управлінської діяльності. Провівши детальне дослідження сучасних підходів до теорії бухгалтерського обліку, С.Ф. Голов зазначив, що серед вітчизняних вчених переважає думка про необхідність створення нової парадигми бухгалтерського обліку на основі суміжних галузей знань [39, с. 22]. Вибір певної облікової парадигми обумовлений не тільки логічними критеріями, як це прийнято у класичній науковій теорії, а й філософськими міркуваннями. Зміна тих чи інших теоретико-методологічних засад обліку в кінцевому добутку впливає на соціальні відносини, розвиток суспільства, його активність та потреби. Відомий американський екологічний економіст Г. Дейлі у своїй

фундаментальній праці презентував концепцію, в якій описав необхідність балансу між підтримкою потреб сучасного людства та захистом інтересів майбутніх поколінь, зробивши динаміку екосистеми основною місією розвитку [49].

У традиційному розумінні облік розглянутий як функція управління, призначена для інформаційного забезпечення всіх зацікавлених користувачів про фінансово-господарський стан підприємства. Первісно розгалуження інформаційного забезпечення було передбачено через ділення обліку на види, функції кожного з яких відповідали цільовому призначенню даних (рис. 1.5).

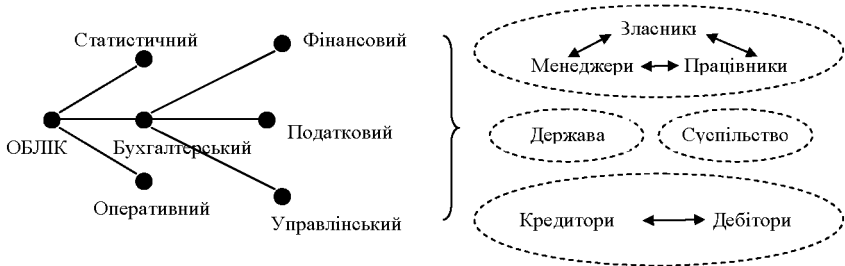


Рис. 1.5. Види обліку (традиційний поділ)

Інтереси користувачів інформації співпадають, якщо вони відносяться до однієї цільової групи. Між представниками різних груп виникають інформаційні конфлікти через суперечливість їх інтересів, що позначається на результатах діяльності підприємства, а отже й на показниках бухгалтерського обліку. Уникнути цього неможливо, проте можна управляти інформацією, яка надається у широке користування (фінансова та податкова звітність) і знаходиться у закритому доступі (управлінська звітність).

Наразі показники фінансової звітності вважаються недостатніми для задоволення інформаційних інтересів користувачів, хоча й забезпечують комплексну обізнаність про результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період. Постає потреба налагодити забезпечення обліковими даними таким чином, щоб максимально узгодити та збалансувати інформаційні відносини з користувачами всіх груп. Види обліку розвиваються під впливом пропозицій нових концепцій, які сформульовані виходячи з потреби оптимізувати інформаційне забезпечення системи управління. Види обліку не заміщують одне одного, а існують одночасно, що

пов'язано з потребою користувачів у різній інформації. Не існує окремо фінансового чи управлінського обліку і кожному з них притаманний креативний, стратегічний, прогностичний характер відповідно до інформаційних інтересів різних груп користувачів. Зокрема, при організації бухгалтерського обліку формування облікової політики передбачає дотримання стратегічного та креативного характерів з відповідністю чинним теорії та методології. На рис. 1.6 показано, яким чином розвивалися концепції бухгалтерського обліку і хто з відомих фахівців підтримував їх розвиток та адаптацію до вітчизняної практики.

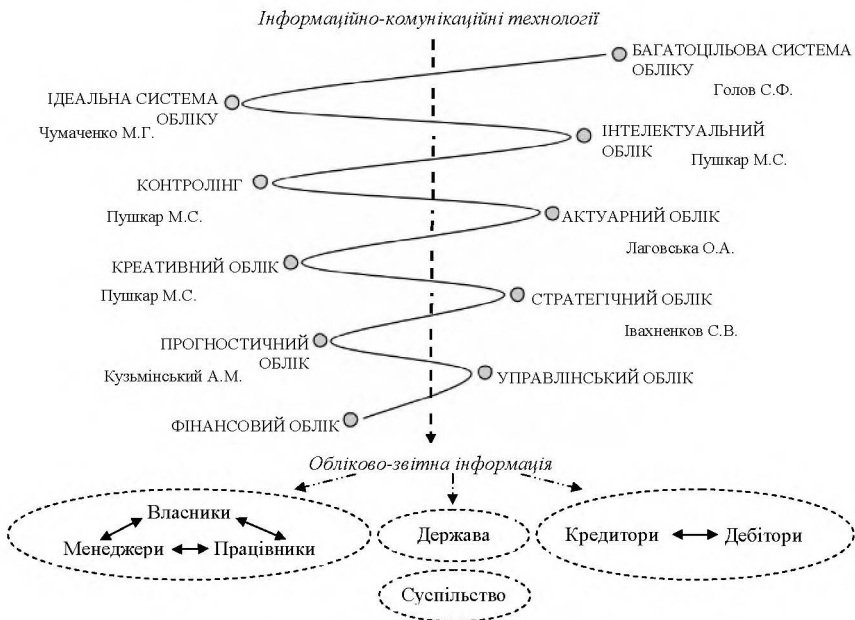


Рис. 1.6. Розвиток концепцій бухгалтерського обліку

Зупиняючись на різних видах обліку і їх розвитку в умовах модернізації суспільства та економіки, вітчизняні вчені-економісти особливе місце відвели управлінському обліку. Зокрема, Л.В. Нападовська назвала запровадження в українській практиці управлінського обліку частиною загального процесу реформування національної системи бухгалтерського обліку [96, с. 78]. Управлінський облік не відразу здобув прихильність серед науковців і фахівців. Проте, у подальшому вчені визнали його законне місце

в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Зауважено, що «Необхідність застосування управлінського обліку обумовлена неспроможністю чинної системи традиційного бухгалтерського (фінансового) обліку в повній мірі та своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації» [66, с. 48]. Це значно змінило розуміння науковою спільнотою його значення для розвитку вітчизняних підприємств і вивело на новий рівень дослідження, пов'язані з пропозицією нових концепцій модернізації системи бухгалтерського обліку для потреб ринкової економіки в Україні.

Управлінський облік не можна називати явищем XX століття, оскільки перші спроби спроектувати нову систему обліку, адаптовану під запити конкретного виробництва, були зроблені ще в середині XIX ст. для результативного моніторингу виробничих процесів [68]. Надалі зусилля дослідників були спрямовані на створення форми управлінського обліку відповідно до бізнес-стратегій, завдання якої полягає у підготовці інформації прогностного характеру для внутрішнього управління та зовнішнього оточення — стратегічного обліку. Факт розкриття управлінської інформації для зовнішніх користувачів має на меті розширення інтеграційних зв'язків з ринковим середовищем для залучення фінансових ресурсів і зміцнення економічних позицій. Управлінський облік є винятковою інформаційно-регулюючою системою, оскільки органічно вміщує в собі властивості обліку як такого та системи управління в частині координаційного впливу на прийняття рішень. Властивості обліку дозволяють достовірно, своєчасно, у повному обсязі оцінити бізнес-процеси та явища і узагальнити їх в показниках. Можливості управління посилюють інформаційний результат облікової системи через додання фінансової та нефінансової інформації, необхідної, передусім, для прийняття управлінських рішень, розрахованих не тільки на поточне управління, а й на стратегічне планування, контроль та коригування бізнес-процесів. Управлінський облік обґрунтовано названо продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства [167, с. 361]. Тому управлінський облік став компромісом для системи внутрішнього інформаційного забезпечення та розкриття показників звітності для зовнішніх користувачів. Інтеграція властивостей обліку та управління дозволила вивести на новий рівень облікову звітність, забезпечивши планування, прогнозування, контроль, аналіз, координацію та моніторинг належними даними про фінансово-господарський стан підприємства.

У світовій практиці широкого поширення набула концепція управління, спрямована на досягнення визначальної мети діяльності — розвиток на майбутню перспективу та всебічну реалізацію інвестиційного потенціалу суб'єкта господарювання. Ця концепція отримала назву контролінг і пройшла довгий еволюційний шлях, перш ніж стала результативним інструментом сучасної світової економіки. В основу контролінга покладене відстеження важливих сфер діяльності: облік, аналіз і планування результатів, контроль, оцінка потенціалу підприємства, пошук «вузьких місць», зростання підприємства, стратегія просування товару на ринок, управління стратегічним розвитком [192].

Майже у всіх визначеннях контролінга звертається увага на ціль підприємства. Кінцева мета будь-якого комерційного підприємства — отримання прибутку (контролінг можна назвати системою управління прибутком підприємства), але в деяких випадках мета підприємства може бути іншою, наприклад, завоювання частки ринку, усунення конкурентів тощо. Тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямі цих цілей, хоча кінцевою метою залишається отримання прибутку. Таке твердження є дещо неточним, оскільки мета і завдання контролінгу є похідними від цілей підприємства, визначальною з яких є реалізація інвестиційного потенціалу та стратегії розвитку в перспективному майбутньому.

Провідний спеціаліст з методологічних аспектів контролінга Д. Хан суттєво розвинув його поняття, виділив основну ідею запровадження в інформаційній системі та ґрунтовно довів його орієнтацію на результат управління підприємством [182, с. 11]. Контролінг визначають концепцією результативного управління суб'єктом господарювання для забезпечення його фінансової активності, розвитку, стійкості в нестабільних економічних умовах зовнішнього середовища. Найчастіше саме поняття контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не зовсім правильно: основне завдання управлінського обліку — надавати релевантну інформацію для прийняття виважених рішень. Функції контролінгу ширші, вони містять у собі не тільки управлінський облік, а й планування, контроль, координацію, а також формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень. [196, с. 67]. Передбачають не тільки підготовку релевантної інформації для управління, а й синтез планування, контролю, обліку, управління стратегічним розвитком, аналізу та організації і координації інформаційних потоків. Альтернативи системі контролінга як ефективному інструменту формування відомостей для прийняття управлінських рішень поки немає, що поясню-

ється регулюванням та координацією фінансових категорій, які є основою бізнесу.

Сучасні нестабільні умови, в яких проваджують діяльність суб'єкти господарювання, спонукають наукове співтовариство до розробки нових підходів до формування та реалізації стратегічних фінансових рішень. У роботах українських та зарубіжних вчених увага приділяється процесу стратегічного контролінга, що охоплює стратегічні управлінські рішення підприємства, орієнтовані на реалізацію бізнес-політики. Зокрема, Г. Джейкобс одну зі своїх фундаментальних робіт присвятив питанню реалізації загальної стратегії розвитку через належні управлінські зміни [52]. У вітчизняній практиці поняття стратегічного контролінга не так поширене, що пояснюється певною неврегульованістю національної термінології та науковими дискусіями, які негативно впливають на побудову системи стратегічного контролінга на українських підприємствах.

Формування принципів прогностичного обліку обумовлене основними бухгалтерськими принципами та концепціями, його методологія і методика має ряд специфічних характеристик, оскільки він оперує даними, що стосуються майбутніх фактів і подій, що розкриває необхідність врахування фактора невизначеності [155, с. 52]. Перспективність прогностичного обліку зазначена в роботах українських учених, якими викладена думка про отримання нових можливостей узгодження з системою управління і зниження негативного прояву небажаних господарських операцій [75]. Розвиток наукової думки не був зупинений на концепції прогностичного обліку, внаслідок чого вченими був запропонований стратегічний облік як вища форма інформаційного забезпечення для бізнесу.

Розвиток стратегічного обліку логічно пов'язаний з потребою у відповідному інформаційному забезпеченні бізнес-стратегій щодо динаміки суб'єкта господарювання та збільшення його вартості. Саме зародження стратегічного обліку стало основою зміни концепції економічного управління, розвиток якого зумовив англійський економіст Б. Райан [154]. Облікова система обмежена у спеціальних методиках для формування інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих рішень управлінським персоналом. У стратегічному обліку, інтегруючи спеціальні прийоми і технології з класичною системою обліку, формується інформація для розробки фінансової стратегії, аналізу та планування, прийняття інвестиційних рішень. Сама по собі система стратегічного обліку не може організовувати самостійні інформаційні системи,

але її ресурси використовуються для підготовки бази даних, необхідної для формування оперативних управлінських рішень та рішень на перспективу.

Стратегічний облік призначений для: планування майбутньої стратегії і тактики функціонування підприємства в цілому та окремих стратегічних господарських центрах відповідальності; вимірювання та оцінки ефективності господарювання в цілому і по окремих стратегічних господарських центрах відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної стратегії [178, с. 243]. Виконуючи свої завдання за допомогою аналізу, планування, прогнозування, моніторингу, контролю, аудиту ефективності шляхом визначення основних тенденцій та проблем за допомогою системи показників, стратегічний облік дозволяє зменшити невизначеність у діяльності підприємства, визначити пріоритетні напрями розвитку і зосередити на них свої зусилля, підвищити його готовність до ризикових ситуацій [169, с. 235]. Це потужна інформаційна підтримка менеджменту, який потребує аналітики, точності, своєчасності та доказовості. Сьогодні склалась ситуація, коли необхідно визначити місце концепції стратегічного обліку як одного із напрямів розвитку бухгалтерського обліку в Україні, який би вписувався в класичне розуміння бухгалтерського обліку та не порушував національних традицій побудови системи бухгалтерського обліку в Україні [79, с. 82].

Наступним етапом розвитку концепцій бухгалтерського обліку, покликаною оптимізувати інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління, став креативний облік, існування якого неодноразово піддавалося критиці через визнання його в якості інструмента маніпуляції реальними показниками фінансової звітності. Активізація креативних підходів до облікового відображення фактів господарювання призводить до зменшення довіри користувачів фінансовій звітності [2]. І.А. Панченко, виділивши в якості цільової аудиторії показників креативного обліку внутрішніх користувачів, зазначив, що його свідоме застосування спрямоване на приховування прибутку для зменшення суми його розподілу на виплату дивідендів учасникам та акціонерам, а також на укривання реальної величини прибутку для цілей оподаткування [103]. Креативність визначена творчими здібностями, завдяки яким можливим є формування нових ідей та розробка пропозицій. Творчий підхід доречний у різних галузях, що забезпечує позитивну динаміку в суспільстві та економіці. Проте, творчість в обліку є недоречною і такої думки дотримуються провідні вчені [27; 39], основою позиції яких є за-

лежність бізнесу від надійної, а не просто перспективної інформації, здатної бути засобом прогнозування.

Поява креативного обліку обґрунтована тією думкою, що вкрай необхідна система інформаційного забезпечення більш високого рангу, орієнтована, передусім, на прогнозування розвитку бізнесу та запити внутрішнього управління та зовнішнього середовища, які очікують отримати відомості перспективного характеру для прийняття рішень. Втім, надмірна «творча» інформація не менш небезпечна, ніж її недостатність, оскільки розсіює увагу менеджерів і ускладнює вибір релевантних даних. А при недостатньому зіставленні та аналізі даних неповнота інформації замінюється суб'єктивними оцінками.

Наступним витком розвитку стала актуарна концепція бухгалтерського обліку, орієнтована на «...формування інформації, затребуваної фактичними та потенційними інвесторами, кредиторами і іншими постачальниками капіталу для оцінки створюваної економічної вартості та майбутніх грошових потоків для прийняття рішень щодо інвестування, кредитування й інших подібних рішень по розміщенню ресурсів» [191, с. 22]. Згідно думки О.А. Лаговської, концепцію актуарного обліку слід розглядати як базис максимізації фінансової потужності вітчизняних підприємств та їх значимості у світовому економічному просторі через підвищення ефективності управління ключовими драйверами їх вартості шляхом вирішення проблем інформаційного забезпечення системи менеджменту, орієнтованої на залучення фінансових ресурсів, гарантуючи примноження економічної доданої вартості постачальникам капіталу в контексті побудови нової економіки України [77]. Це ще одна новація в дослідженнях щодо теорії та методології бухгалтерського обліку, покликана модернізувати його та суттєво збільшити сукупний позитивний ефект від використання облікової інформації. Його пропозиція є логічним наслідком наукового пошуку, який орієнтований, передусім, на практику, що потребує новацій та перспективних розробок. Ю.А. Маначинська зауважила необхідність внаслідок широкої інформатизації суспільно-економічних відносин запровадити актуарний облік як самостійну науку в Україні [86]. Така думка має право на існування, адже актуарний облік не заміщує бухгалтерський, а є його продовженням в іншому контексті відповідно до реалій сучасного бізнесу. Актуарний облік не виходить за рамки звичного бухгалтерського обліку, оскільки їхні предмет та об'єкт є нероздільними, проте наочною є відмінність актуарного обліку у визначенні фінан-

сового результату (як різниця між ринковою оцінкою підприємства на початок і кінець періоду).

Подальші пропозиції вчених щодо розвитку концепцій бухгалтерського обліку можна ототожнити з модернізацією суспільства та економіки, для яких новими поняттями стали «інформатизація», «інтелектуалізація», «знаннєвість». Інформація, інтелект, знання набули нового значення для суспільно-економічних процесів, що не могло не знайти відображення у поглядах науковців сучасності на інформаційну систему для управління.

Інтелектуальний облік став необхідною умовою реалізації завдання підвищення ефективності інформаційного забезпечення системи управління суб'єкта господарювання і є першим кроком на шляху формування ємної інформаційно-аналітичної системи підвищеного типу. Розвиток інтелектуального обліку проходив під впливом об'єктивних чинників, пов'язаних з динамікою технологій, суспільно-економічного устрою:

- налагодження техніко-технологічного обслуговування інформаційних та бізнес-процесів, що дозволило розвинути електронні розрахунки, сформувати якісну систему електронного документообігу, суттєво зекономити витрати на обслуговування облікового процесу зі скороченням персоналу та автоматизацією підготовки звітної інформації;
- модернізація бухгалтерського обліку, обумовлена розвитком теоретико-методологічних концепцій, викликаних потребою часу та динамікою наукової думки вченої спільноти;
- комплексний моніторинг системи бухгалтерського обліку (апаратних та технологічних характеристик), контроль якості інформації;
- регулювання додаткових сервісів: формування проміжних балансів для завчасного виявлення непередбачених витрат; вертикальний моніторинг інформаційних мереж; підтримка стратегічного управління.

Інтелектуальний облік можна налагодити тільки на базі інформаційно-комунікаційних технологій, оскільки потрібно за короткий проміжок часу здійснити аналітичні розрахунки для підготовки оперативної інформації в управлінні та своєчасно передати їх для подальшої обробки з метою узагальнення результатів у звітних показниках, які є основою прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. На базі системи інтелектуального обліку виконуються завдання: інтеграція з базами даних внутрішнього та зовнішнього користування (у межах до-

ступу до показників); багатовекторний зв'язок з постачальниками та користувачами інформації; розширення функціоналу розрахункових операцій; підтримка мультизадачності інформаційної системи.

Відомий своїми інноваційними ідеями та пропозиціями, вітчизняний вчений-економіст М.С. Пушкар передумовою інтелектуальної системи обліку назвав відповідну організацію підготовки кадрів з обробки даних і отримання інтелектуальних інформаційних ресурсів для управління [151, с. 3]. Не випадково наголос в інтелектуальній роботі зроблено на персоналі як продуктивному генераторі ідей, пропозицій, нововведень. Розумова активність є ефективнішим інструментом, порівняно з іншим приладдям, що сьогодні широко доступне завдяки розвиненим технологіям. Сучасні програми налаштовані на інтелектуальну обробку даних, проте наявність людського фактору є вирішальним, оскільки відмінними рисами є досвід, компетенції, інтуїція, що дозволяють підготувати не просто якісну інформацію, а інтелектуальний продукт, в якому реалізовані особливості окремої управлінської системи. Дані, знання, інформація — це не тотожні поняття, оскільки інформація та дані можуть бути втілені на будь-яких носіях, а первісним носієм знання є людина, яка шляхом поглиблення, укрупнення, примноження знання, матеріалізує його в реальних рішеннях, показники яких стають «матеріалом» для подальшої роботи системи. Згадуючи вагомість людини в інформаційному процесі, так само змістовною виголошена роль бухгалтера в обліковому процесі. Зокрема, загальноновизнаним є вислів відомого російського вченого Я.В. Соколова: «бухгалтерський облік — це те, що, згідно із заданими правилами, робить бухгалтер» [165, с. 16]. Бухгалтер — древня професія, але тільки останнім часом на Заході цій професії надається настільки ж велике значення, як медикам і юристам [190, с. 5].

У своїх подальших наукових пошуках учені припустили можливість отримання якісно нової, оригінальної інформації, здатної задовольнити всі рівні запитів системи управління. З цією метою запропонована концепція ідеальної системи обліку, що має охопити весь спектр інформаційних запитів та надати необхідний інформаційний ресурс для управління [48]. Зауважимо, що облік вже ідеальний по своїй природі, оскільки ідеал передбачає відповідність індивідуально прийнятому стандарту (зразку). Облікова система одночасно відповідає зразкам, встановленим законодавством, суспільством, бізнесом, ринком, суб'єктом господарювання, юридичними та приватними особами. З приводу впровадження нових концепцій обліку, які в кінцевому підсумку видозмінюють класичне уявлення про інформаційну підтримку користува-

чів, М.Г. Чумаченко зазначив необхідність консенсусу, що орієнтує на підтримку принципів, які стосуються формування інформації для користувачів [188, с. 3]. Підготовка облікової інформації відповідно до інтересів користувачів — це та новація, потреба якої відчувається останні роки. Звісно, що такий «all inclusive» буде коштувати чимало на початку організації та регулювання, але в подальшому відчутними будуть вигоди від налагодження такої системи.

Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо, що видами бухгалтерського обліку є традиційно визнані — фінансовий, управлінський та податковий. Креативність, інтелектуальність та багатоваріантність є їх властивостями, що пояснюється логікою розвитку наукової думки, теорії, практики, суспільства, економіки. Вони завжди були притаманні бухгалтерському обліку, проте виділені та обґрунтовані під впливом змін в економіці та суспільстві. Концепції бухгалтерського обліку органічно поєднані завданням та первісною ідеєю виникнення обліку як окремої системи, науки, явища в системі управління підприємством.

Зважаючи на те, що зміни притаманні не фундаментальним основам бухгалтерського обліку, а розвитку його властивостей, доречно визначити поняття «облік як облік». Кожний користувач орієнтований на свій інтерес і тому прагне задовольнити його через інформацію, яку отримує з усіх можливих джерел. Фінансова звітність первісно є такою, що узгоджує інтереси якщо не всіх, то багатьох користувачів, передусім, зовнішнього середовища. Що стосується внутрішніх користувачів, то в нагоді стали технології, які дозволили формувати окремі звіти на базі первісної інформації без «шкоди» загальній звітності. Тому, виділити новий вид обліку не представляється можливим, а його розвиток обумовлений пропонованими концепціями. Інакше кажучи, якщо брати за основу існування всіх пропонованих властивостей обліку як видів, то отримаємо «інтелектуально-інтегровано-комунікаційно-багатоцільовий облік креативного характеру». З наведеного можна зробити висновок, що виділяти слід не види, а функції та властивості бухгалтерського обліку, оскільки інтелект із самого початку закладений в облікову роботу, комунікації налагоджені як вбудована функція, оскільки інформація призначена для передачі, а отже інформаційна функція цілісно поєднана з комунікаційною. Певною новизною є інтеграція, що пов'язано з тим, що облік не міг залишатися виокремленою системою та функціонувати у повній незалежності. Багатоцільовий характер є вагомою потребою, проте виділяти окремий вид обліку є не об'єктивним, оскільки

можна додати нову функцію і цього буде достатньо. Звісно, що розвиток наукових пошуків і внесення пропозицій тільки позитивно впливає на всі сторони динаміки бухгалтерського обліку. Тому кожна пропозиція однаково затребувана практиками, які потребують нових заходів для організації інформаційної та управлінської роботи.

Роблячи висновок з дослідження видів та концепцій бухгалтерського обліку, виділяємо поліваріантний облік, не як окремий вид обліку з власним предметом, об'єктом та методом, а як нову його властивість, що є продовженням ідеї щодо адаптації облікової інформації до запитів різних груп користувачів. Кожна група індивідуальна і не можна ігнорувати різницю в їх інтересах та сприйнятті інформації. Всі ці аспекти стали вирішальними для модернізації також предмета бухгалтерського обліку. Підкреслимо, не зміни, а саме модернізації. Про це неодноразово піднімалося питання в науковій літературі. Предмет бухгалтерського обліку є динамічною категорією, що залежить від національних, правових, економічних ознак. Непрямий вплив мають традиції, менталітет, устої, які склалися у певній країні, регіоні, місті, організації. Тому неоднорідність предмета спонукає до висновку, що кожен вид обліку є модифікованим відображенням його реальної сутності задля досягнення поставленої мети.

Револьюційним перетворенням системи бухгалтерського обліку стала автоматизація облікових процесів. Це у корені змінило його традиційну форму, що мало безумовний позитивний наслідок у співвідношенні «витрати/результат» у будь-якому з їх проявів. Провідними українськими вченими, зважаючи на широку інформатизацію суспільства, яка охопила всі сфери, визначено новий орієнтир наукової думки — розробка методології бухгалтерського обліку в електронному середовищі. Зокрема, М.Т. Білуха та Т.М. Микитенко відзначили, що наукова організація обліково-аналітичного процесу в електронному середовищі виникає у зв'язку з розвитком інформаційних технологій в управлінні економікою, необхідністю координації та взаємозв'язку облікових і контрольних процедур при здійсненні фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів з різними формами власності [17, с. 50].

Первісно інформаційним технологіям не відводилася роль майбутнього важеля економіки — їх застосування обмежувалося потребами виробництва, які з плином часу якісно змінилися. Можливості автоматизованих систем показали необхідність кардинальної перебудови системи управління з її цілями і завданнями. Вперше управлінський апарат

отримав потужну систему, здатну пропускати значні масиви даних з формуванням релевантної інформації, необхідної для прогнозування і планування діяльності в майбутньому.

Упровадження автоматизованого обліку та контролю в діяльність підприємств із застосуванням новітніх інформаційних технологій та засобів зв'язку пояснюється необхідністю підвищення оперативності інформаційного забезпечення, що затребуване внутрішнім управлінням і зовнішнім економічним оточенням. Нині вельми ускладнений інформаційний продукт, а саме його технічна частина — бази даних, комунікації, програмно-апаратні засоби, служби експлуатації та технічної підтримки. Проте, значно спрощена його інтерфейсна частина, що дозволяє будь-якому користувачеві логічно й доступно інтерпретувати інформацію. Передумови розвитку автоматизованої системи обліку визначені національними нормативно-правовими актами, зокрема Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг», яким регламентовані основи віртуалізації інформаційного забезпечення як необхідність розвитку національної системи обліку [112].

Українськими вченими визнана перспективність віртуалізації бухгалтерського обліку, що є логічним кроком нового постіндустріального суспільства до оптимізації головних інструментів інформаційно-аналітичного забезпечення. Очевидно, що сучасний рівень розвитку технологій є привабливим для позитивної динаміки системи бухгалтерського обліку в напрямі розвитку та вдосконалення техніки його ведення. Внаслідок застосування систем автоматизації бухгалтерського обліку на новий виток розвитку може вийти бізнес, отримавши можливість оперативно обслуговувати релевантну інформацію, що має сенс для здобуття конкурентних переваг. Важливість використання інформаційних технологій і технічних засобів підтримки підкреслив у своїй книзі А.В. Гречко, виділяючи об'єктивну необхідність автоматизації організаційного управління та розширеного використання електронних баз даних [46].

Кожен виток розвитку системи обліку повинен супроводжуватися процесами еволюції, диференціації, гармонізації та метаболізму. Еволюційні зрушення орієнтовані на зміну характеристик системи, якими передбачена повна відповідність цілям і завданням реальних фінансово-економічних відносин як усередині системи, так й в зовнішньому ринковому оточенні. Диференціація передбачає формування інформації, релевантної та затребуваної різними її користувачами, для яких важливо во-

лодіти необхідними відомостями як історичного, так і перспективного характеру. Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку націлена на забезпечення єдності, інтегрованого функціонування та централізації систем з відповідним рівнем узгодженості із зовнішнім оточенням, що в сукупності становить ефективну координаційно-регулюючу систему інформаційного забезпечення бізнесу. Ускладнення процесів фінансово-господарської діяльності викликали цілком закономірну потребу в формалізації інформаційних потоків і побудові системи, в якій мультиплікуються різні елементи та властивості інформаційного обороту.

Нове бачення бухгалтерського обліку у цілому не змінило його корінної суті, а лише певним чином модернізувало «верхівку» системи. Вважаємо, що так і повинно бути, адже руйнування старої системи може викривити первісну ідею. Мова не йде про сліпе слідування правилам, традиціям та устоям. Краще не означає якісніше. До бухгалтерського обліку слід підходити дуже обережно, оскільки це стосується не просто інформації, а економічно важливих знань, маніпуляція якими дорого коштує не тільки окремому суб'єкту господарювання, а й економіці в цілому.

Облікові дані мають властивості довідкової, регулюючої та контролюючої інформації. Налагоджують та обслуговують взаємовідносини між користувачами, тобто виконують комунікаційну функцію. Не випадково акцентовано увагу в дослідженні не на системі, а на інформаційному комплексі, що дозволяє врахувати технічні можливості, технологічні характеристики, організаційно-методологічні аспекти бухгалтерського обліку, тонкощі управління суб'єктом господарювання. Це квінтесенція сучасного етапу модернізації інформаційно-аналітичної системи для бізнесу, адаптованої до умов зовнішнього середовища. Загалом, інформаційний комплекс можна визначити як певне інтегроване формування, побудоване на базі різних соціально-економічних об'єктів з використанням розвинених інформаційно-комунікаційних технологій. Кожен комплекс має своє цільове призначення, залежно від характеристик середовища, в яке його вбудовано. У нашому випадку мова йде про інформаційний комплекс облікової системи як середовище формування, координації, контролю та передачі інформації про фінансово-господарський стан підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам, залежно від рівня їх доступу до економічної інформації (рис. 1.7).

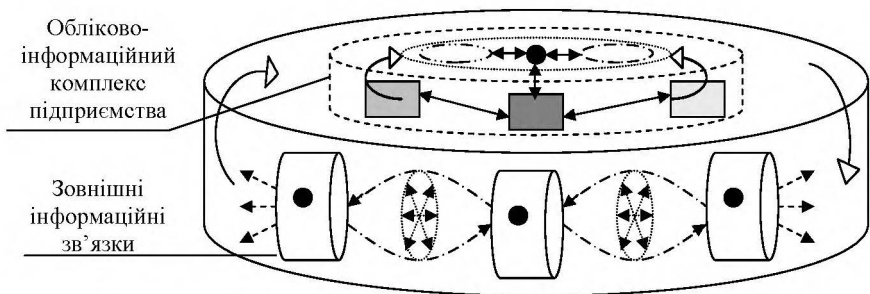


Рис. 1.7. Структура та взаємозв'язки інформаційного комплексу облікової системи (макрорівень)

Інформаційний комплекс облікової системи на макрорівні характеризує загальні аспекти побудови системи облікового забезпечення, яка включає методику і технологію ведення трьох базових видів обліку: фінансовий, управлінський, податковий. Крім того, показано взаємодію бази облікових даних по каналах внутрішньої інформаційної інфраструктури з іншими базами корисних економічних відомостей, які в сукупності формують інформаційний капітал підприємства. На макрорівні інформаційний комплекс представляється як координаційно-комунікаційне формування, вбудоване в загальну систему суб'єкта господарювання, налагоджене відповідно до бізнес-архітектури підприємства та орієнтоване на наскрізне сервісно-орієнтоване проектування та підтримку рішень тактичного і стратегічного характерів внутрішньої та зовнішньої політики управління. Являє собою багатовимірну структуру, інформаційно поєднану з центром кожної системи зовнішнього оточення, забезпечуючи синхронність та узгодженість з ними.

Робота інформаційного комплексу облікової системи підпорядкована логіці стратегії розвитку бізнесу з постановкою завдань та їх виконанням. Дії, явища і процеси не виникають самі по собі, а є результатом формування місії підприємства. Фінансово-господарські операції, інформацію про які обробляє та узагальнює система обліку, координуються через управлінські рішення, що, в свою чергу, залежать від інформації.

Інформаційний комплекс облікової системи призначений для вимірювання, обчислення, формування, передачі та зберігання інформації про: поточні показники фінансово-економічних показників бізнес-процесів; максимально допустимі значення параметрів згідно бізнес-цілей та стратегій; заплановані показники відповідно до комплексу рішень як єдності можли-

ностей, потенціалу, ризиків та первісно обраної стратегії розвитку; податкові розрахунки за звітний період з можливістю їх аналізу в динаміці; узагальнені звітні показники діяльності суб'єкта господарювання; дані для об'єктивного прийняття рішень. Інформаційний комплекс мікрорівня зосереджений всередині суб'єкта господарювання та охоплює всі процеси інформаційними зв'язками (рис. 1.8).

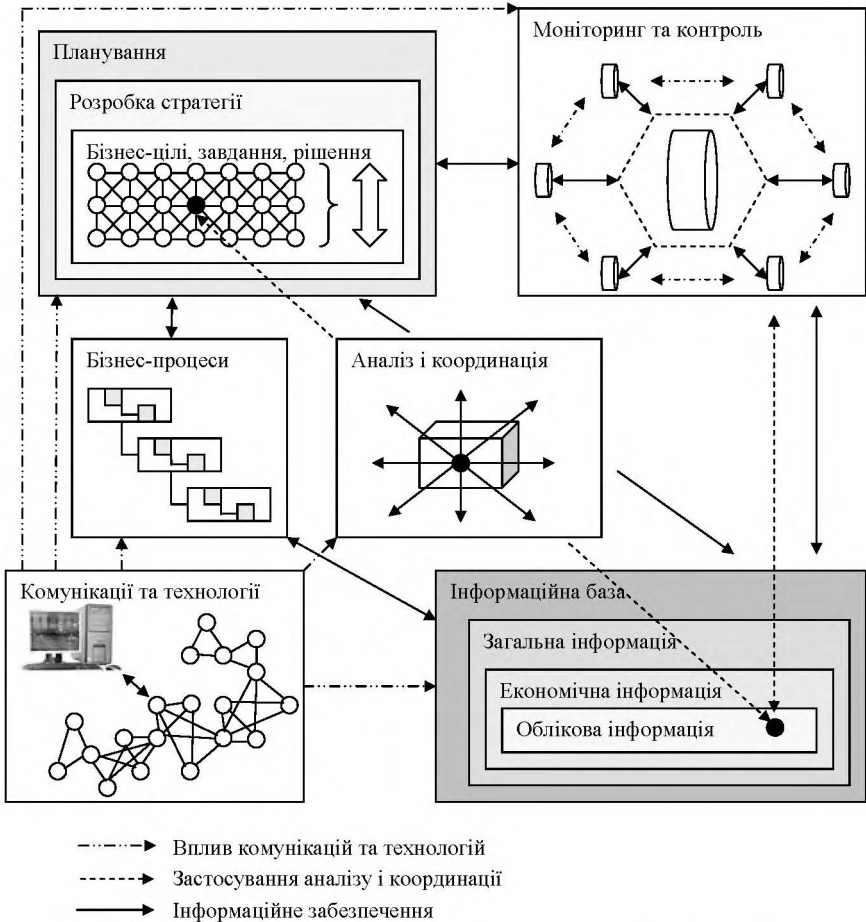


Рис. 1.8. Структура та взаємозв'язки інформаційного комплексу облікової системи (мікрорівень)

Інформаційний комплекс облікової системи на мікрорівні є більш складною організацією інформаційних зв'язків й аналітичного забезпечення бізнес-процесів та порядку прийняття управлінських рішень. Це не тільки належна організація бухгалтерського обліку та підготовки звітної інформації. Йдеться про формування потужної бази даних для всіх рівнів управління і для часткового імпорту зовнішнім користувачам. База даних призначена для різних запитів користувачів, яка автоматично оновлюється і актуалізується їх розробниками, що істотно полегшує роботу внутрішніх інформаційних служб. Потoki інформації в інформаційній інфраструктурі мікро- і макрорівня обмежені тільки рівнем доступу їх користувачів, що логічно з точки зору забезпечення інформаційної безпеки.

Ідея розвитку інформаційного комплексу є дещо новою, більш традиційним представляється формування системи, проте, це не суперечить можливостям сучасних технологій і правилам ведення обліку. Саме ці два фактори стали вирішальними при проведенні дослідження та внесенні пропозицій. Найчастіше в наукових роботах використовується поняття «система» і неоднозначно сприймається застосування до бухгалтерського обліку поняття «комплекс».

Через інформацію весь бізнес лежить одночасно у всіх площинах часу (минуле, теперішнє та майбутнє). Обізнаність про події в часі забезпечується інформацією. Передбачається, що час переходить із одного стану в інший через вертикальну ієрархію (лінійна шкала). Забезпечений так званий всечас, коли події існують одночасно як складний механізм комплектування фінансово-економічної бази під завдання конкретного втілення (рис. 1.9).

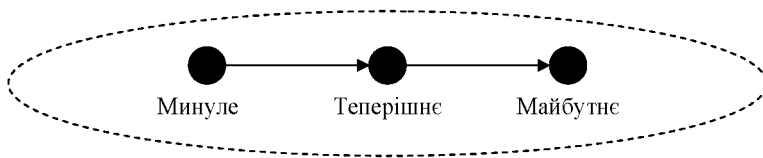


Рис. 1.9. Одномоментність інформації в часі

Пов'язати події минулого, теперішнього та майбутнього з фізичної точки зору не представляється можливим. Проте, це можна зробити завдяки інформації. Не будь-яких даних, а надійних, суттєвих, реальних, що не потребують додаткових коригувань, узагальнень й доповнень. Таких, розуміння яких однаково правильне для будь-якого користувача

з будь-яким рівнем обізнаності. Такою інформацією повноправно є фінансова звітність, яка формується за результатами діяльності в минулому. Оперативна звітність, що відображає теперішні події (завдяки технологіям це не викликає жодних складнощів). Управлінська звітність, призначена для можливості оперування показниками діяльності майбутніх періодів. У загальному сенсі це інформація з достатнім рівнем аналітичності, що комплексно підсумовує роботу всієї інтегрованої системи бухгалтерського обліку.

Усебічне узагальнення різних наукових підходів, філософсько-світоглядних основ, результатів критичного аналізу думок вчених-економістів щодо вирішення питання стосовно подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах його реформування на основі аналізу його сучасного стану дозволило розмежувати напрями розвитку бухгалтерського обліку. В основі лежить взаємодія різних концептуальних, управлінських і позитивістських теорій, які кардинально видозмінили інтеграцію внутрішніх процесів розвитку бухгалтерського обліку та зовнішніх умов, що зумовили його динаміку. Для України нова облікова теорія в її інтелектуальному характері є одним з найбільш перспективних і продуктивних напрямів розвитку економічної науки.

Модифікація форм та видів обліку став поштовхом до певної перебудови інформаційних систем. Таким чином, виникла потреба формувати комплекси, в яких органічно поєднані потужні функціональні риси всіх підсистем, систем та комунікацій. Планується, що їх реалізація змінить організацію всієї інформаційної системи на мікро- та макрорівнях та у подальшому між ними будуть налагоджені зв'язки для налаштування глобального інформаційного комплексу.

1.3. Обліковий процес: характеристика, структура, забезпечення якості управлінських рішень

Немає нічого більш постійного, ніж тимчасове. Цю фразу цілком можна застосувати до теорії бухгалтерського обліку. Відомий вчений С.Ф. Легенчук приділив цьому питанню значну кількість наукових робіт і результати його досліджень є на теперішній час фундаментом для розвитку нової науки [80]. Слід відзначити цікавий погляд автора на наукові пропозиції вчених, які різняться й часом доходять до крайньої межі з пев-

ним рівнем перфекціонізму та максималізму — у будь-який спосіб зберегти або зруйнувати. Автор влучно наголошує на «розколі» між вченими, одні з яких залишились прихильниками традиційної теорії, а інші виступили радикалістами з принципово новим поглядом на систему бухгалтерського обліку, її предмет, мету, завдання, об'єкт тощо.

Об'єктами бухгалтерського обліку довгий час залишались: капітал, активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансовий результат. Нині виділяють нові об'єкти, як то: інновації, транзакційні витрати, інтелектуальний і людський капітал, екологічна діяльність, соціально-відповідальна діяльність, інфляційні процеси та їх результати, ризики господарської діяльності та їх наслідки [35; 104]. Це вимагає організації та ведення бухгалтерського обліку з підготовкою відповідних пропозицій, що на первісному етапі стануть в нагоді теоретикам, а після детального опрацювання — практикам.

Об'єктом бухгалтерського обліку стає не вся інформація, а тільки така, що описує явище, процес, дію, які мали місце під час діяльності суб'єкта господарювання. Звідси можна зробити висновок, що зміна процесів обумовлює зміни в бухгалтерському обліку. Мова не йде про кардинальний перегляд предмету бухгалтерського обліку. Предмет науки про бухгалтерський облік повинен трактуватися настільки універсально, щоб пояснювати факт появи нових об'єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорій [58, с. 17]. Характерно, що предмет є результатом взаємодії суб'єкта й об'єкта, продуктом впливу суб'єкта на об'єкт, а тому й вихідним поняттям всієї категоріальної системи виступає її суб'єкт [100]. Предмет не може бути змінений, він може бути уточнений. У наукових пропозиціях дослідники доволі часто доходять до критичних меж, намагаючись «видумати» нове, коли треба розвинути те, що вже працює. Позитивно слід оцінити наукову роботу С.Ф. Голова, який, пропонуючи нову теорію бухгалтерського обліку, не відмовляється від предмету, а розвиває його згідно внесених новацій. Предметом бухгалтерського обліку є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його оточення, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовими особами) з урахуванням запитів інституцій [40, с. 4]. Автор таким чином показав вплив зовнішнього та внутрішнього середовищ на відправні точки створення нової базової теорії бухгалтерського обліку з раціональним розумінням їх однаково творчого та руйнівного впливу. Адже неможливо задовольнити запити одночасно всіх інститутів без зайвих витрат часу та коштів. Тому слід ретельно фільтрувати інтереси

користувачів, виділяти такі, що складають обґрунтовану перевагу і тільки після цього вносити корективи.

Предмет бухгалтерського обліку охоплює не тільки матеріальні, а й нематеріальні об'єкти. Під нематеріальними об'єктами розуміємо, передусім, інформацію, яку можна розглядати з будь-яких позицій. Інформація є «предметом в предметі», оскільки нею охоплені всі процеси, явища, об'єкти. В інформаційному аспекті можна говорити про варіативність, права, обов'язки, знання, дослідження, мотиви, переконання, що загалом становлять предмет бухгалтерського обліку, кожний у своїх альтернативах та варіантах. Нематеріальні об'єкти в їх традиційному розумінні є об'єктами системи бухгалтерського обліку і вони, скоріше, належать до усталеного розуміння предмету бухгалтерського обліку в його практичній частині. Це перша відмінність від традиційного уявлення про облік. Друга — незалежність від часу, що передбачає запозичення інформації про явища, об'єкти, процеси, які відбулися, відбуваються та будуть відбуватися в майбутньому. Мається на увазі, що звітність може бути підготовлена не тільки ретроспективного характеру, а й виходячи з прогностичних показників. На перший погляд це здається неможливим, проте сучасні технології дозволяють формувати звітну інформацію на будь-яку дату з передбачуванним сценарієм майбутніх показників. Все залежить від якості техніко-технологічного оснащення та сформованої бази даних, з яких експортується інформація для формування висновків. Головне, заздалегідь написати відповідний скрипт (алгоритм, за яким обробляється інформація в базі даних).

Висуваючи різні тлумачення предмету бухгалтерського обліку, науковці обходять поняття, яке сьогодні регулює всі без винятку сфери науки, економіки, суспільства, права — інформацію. Якщо раціонально поглянути на процес бухгалтерського обліку, то обробці, узагальненню, передачі підлягають не економічні процеси, склад господарських засобів та джерела їх утворення, а інформація, яка надходить з різних джерел за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства, відображена на паперових або електронних носіях (обов'язково).

Доречно у якості предмета бухгалтерського обліку назвати інформацію про результати та процеси фінансово-господарської діяльності у визначений проміжок часу внутрішнього та зовнішнього характерів, які стосуються підприємства, що мають своїм наслідком зміни у складі економічних показників згідно її орієнтованого характеру в узагальненому викладі (облікова звітність), що відповідає нормам чинного законодавства та не суперечить політиці суб'єкта господарювання.

Слід критично зауважити про можливість беззмінного стану, проте це не відповідає самій суті природних процесів — все змінюється, навіть якщо це на перший погляд не помітно. Не буває двох однакових показників за різний проміжок часу. Тому, навіть якщо підсумок залишився без змін, це не означає їхню відсутність у його структурі. У такому визначенні предмета зроблена спроба узгодити традиційний погляд на предмет бухгалтерського обліку з інноваційним його баченням.

Розвиток (зміни) стає можливим внаслідок певного приводу — явища, яке само по собі не викликає наслідку, а спрацьовує, передусім, як імпульс, що розв'язує дії всього причинно-наслідкового комплексу [28, с. 133]. У випадку розвитку системи бухгалтерського обліку потужним каталізатором стала інформатизація суспільно-економічного простору, що викликало зміни у формі його ведення. Без причини немає наслідку, без наслідку — причини. Це б порушувало логіку природних процесів. Облікова наука не витримує ймовірностей, припущень, гіпотез та домислів. Кожні зміни мають бути критично виважені, обґрунтовані, доведені та прораховані. В іншому випадку вони не мають жодного сенсу та не витримують цілком справедливої критики. Саме тому позиції вчених-новаторів не знаходять широкої підтримки у провідних науковців, які дотримуються традиційного погляду на облік. Зміни в системі бухгалтерського обліку характеризуються ланцюговими та зворотними причинно-наслідковими зв'язками. По-перше, облікова система не реагує на окремі параметри змін, а залежить від різних явищ, процесів і подій як результату безумовного та безповоротного прогресу економіки та суспільства. По-друге, зміни мають зворотний характер, що спонукає до обережності в пропозиціях, поглядах, думках.

У будь-якому тлумаченні обліковий процес сполучений з бізнес-процесами, що проявляється, насамперед, в обліковій політиці. Будь-яке підприємство є системою з чітко налагодженими, взаємопов'язаними, взаємозалежними процесами фінансового та нефінансового характерів, результат яких визначає його організаційно-економічний устрій, політику управління та стратегію розвитку. У діяльності суб'єкта господарювання дії визначають процес, а процес — дії. Процеси за своєю природою схожі між собою в самій основі та кардинально різняться під час реалізації. Це пояснюється тим, що кожен бізнес є унікальним, не дивлячись на його розуміння як елемента загальної економічної системи.

Усі без виключення суб'єкти господарювання підпорядковані загально визначеним правилам законодавчого, ринкового та етичного характеру. Звідси так само залежні від формальних та неформальних інсти-

тутів процеси, які відбуваються всередині системи та за її межами. Бізнес-процеси можна цілком обґрунтовано назвати послідовністю дій, внутрішніми видами діяльності, групою логічно пов'язаних кроків упродовж усього життєвого циклу підприємства. Серед бізнес-процесів виділені такі, що є основою діяльності (сфокусовані на отриманні фінансового результату, втіленого в прибутку) та інших, орієнтованих на підтримку перших (рис. 1.10).

Життєвий цикл підприємства проходить в безпосередній залежності від вимог, очікувань і впливу зовнішнього середовища. Тому нагальною потребою є усунення протиріч між внутрішніми завданнями розвитку та зовнішніми вимогами бізнесу. Важливо правильно та обґрунтовано розставити пріоритети в цілях короткострокових і довгострокових перспектив, не забувши врахувати ймовірність настання ризикових ситуацій та умов невизначеності. Логіка розвитку підприємства полягає в комплексному характері планування, втіленого в інтеграції цілей, завдань, критеріїв, чинників довго- і короткострокових аспектів політики підприємства.



Рис. 1.10. Види бізнес-процесів

Основним напрямом розвитку підприємства стає безперервне досягнення максимуму цілей, що реалізуються за рахунок наявних можливостей, виявити які здатна облікова система в сумісній роботі з апаратом управління (єдність у формуванні бази даних), що підтверджує думку про незамінність облікової інформації для інтеграції тактики і стратегії розвитку підприємства. Наслідок кожного бізнес-процесу має бути належним чином інформаційно оформлений та узагальнений для забезпечення користувачів затребуваними даними для внутрішнього та зовнішнього користування. Призначення бухгалтерського обліку полягає власне у відповідному інформаційному узагальненні результатів процесів, що проходять як на самому підприємстві, так і за його межами (як-

що вони прямо або опосередковано відносяться до суб'єкта господарювання). Сьогодні в багатьох компаніях опікуються питанням зменшення часу на збір, обробку й підготовку даних, тобто виконання реєстраційних функцій, що свідчить про оптимізацію продуктивності використання робочого часу. Розв'язання цієї проблеми вбачається в автоматизації процесів обробки управлінських даних з подальшим використанням вивільненого часу для консультативної та аналітичної робіт [172, с. 121].

Інтегрований обліковий процес являє собою поєднання збору, фільтрації, реєстрації, узагальнення первинної облікової інформації відповідно до особливостей політики ведення бухгалтерського обліку, організаційно-правової форми діяльності бізнесу, системи управління та здійснення на основі підсумкової звітної інформації аналізу та планування. Схема процесу підготовки обліково-аналітичної інформації передбачає поступовий перехід первинних даних в аналітичні з різним рівнем узагальнення та деталізації (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Схема формування обліково-аналітичної інформації

Показники з первинних документів є основою функціонування всієї системи, тому необхідно приділити особливу увагу технології контро-

лю вводу вхідних даних [51]. Сучасні технології цілком адаптовані для прискорення, оптимізації та покращення облікових процесів. Зокрема, це стосується автоматичного виокремлення, розпізнання та опрацювання інформації з паперових документів. Інформаційні ресурси діляться на дві категорії:

- документи в паперовій формі: облікові документи (первинні облікові документи (касові ордери банківські виписки, рахунок-фактури, накладні тощо); облікові регістри, форми фінансової звітності; наказ про облікову політику) розпорядчі документи (накази, розпорядження, проекти, програми тощо), інші документи;

- документи в електронній формі: облікові документи в цифровій формі (оцифровані первинні документи; оцифровані облікові регістри; фінансова звітність в електронній формі); електронні розпорядчі документи (накази, розпорядження, проекти, програми тощо), інші оцифровані документи.

Перелік інформаційних ресурсів може бути розширений такими їх видами: матеріали інформаційної підтримки; плани гарантування безперервної роботи системи бізнес-забезпечення; бази та файли даних тощо. Первинна інформація має важливе значення для облікового процесу і її обробка має включати процеси моніторингу, розпізнання, фільтрування, верифікації, накопичення (узагальнення), імпорту та експорту. Завжди окремо стояло питання щодо належного забезпечення швидкості та точності введення даних. На теперішній час достатньо скористатися функціоналом системи, який налагоджений для імпорту електронної інформації з баз даних або підготовки електронних копій з паперових носіїв. Після обробки та перевірки на достовірність (ця частина виконується так би мовити «вручну») інформація з максимальною достовірністю оригіналу потрапляє в облікову обробку, після чого шляхом типових проведення формуються дані синтетичного обліку, що складаються в підсумкову звітну інформацію, яка під дією інструментів аналізу набуває відповідної аналітичності та переноситься до загальної інформаційної бази (рис. 1.12).

Формування загальної бази даних може здійснюватися різними шляхами, перевагу в яких віддають автоматизованим, що є найбільш надійними та поміркованими з точки зору витрати коштів. Аналітика виконує завдання якісно-змістовного перетворення інформації, функціонально перетинаючись з науковою (виробництво нового знання) й управлінською (розробка варіантів рішень, сценаріїв) діяльністю [160].

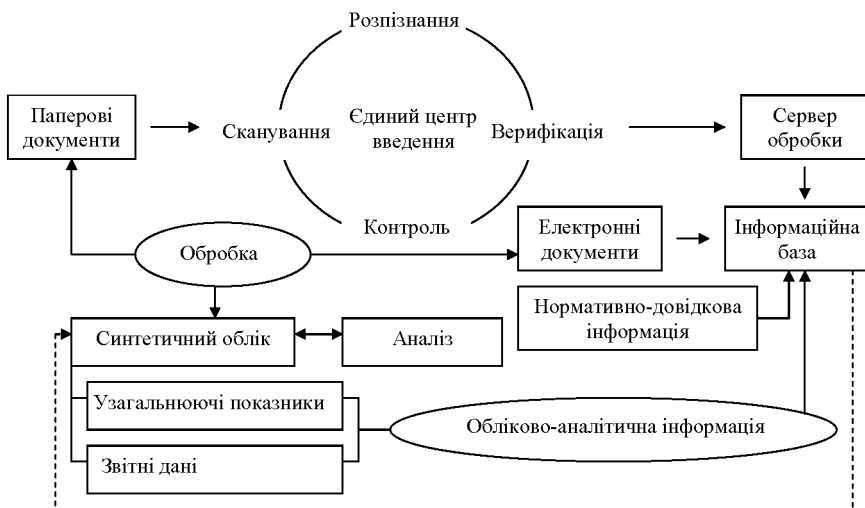


Рис. 1.12. Формування бази даних

Користувач у своєму прагненні управляти інформацією потребує максимально детального подання відомостей, корисних для прийняття важеного управлінського рішення. Поняття «аналітичність» в рівній мірі включає застосування методів економічного аналізу та конкретизацію облікової інформації.

Внаслідок багатомірного (облік, аналіз, контроль, автоматизація) підходу до організації бази інформаційного забезпечення формується інтегрована інформаційно-довідкова система з різним ступенем деталізації звітних показників та комунікаційними зв'язками. Схема інформаційного постачання заснована на прямій взаємодії між виробником і споживачем, виражена через рух інформації про фінансово-економічні показники діяльності, налагоджена через певне «замовлення» даних та відомостей згідно інформаційного інтересу користувачів (рис. 1.13) [22, с. 94].

Отримання якісної інформації можливе при відрегульованій інформаційній системі, в рамках якої реалізуються функції збору, обробки, передачі та зберігання інформації. Інформаційна система управління формується централізовано з відповідною структурою, вибором інформаційних каналів згідно універсальної системи принципів відбору інформації, придатної для формування кінцевих знань про стан і вартість бізнесу.

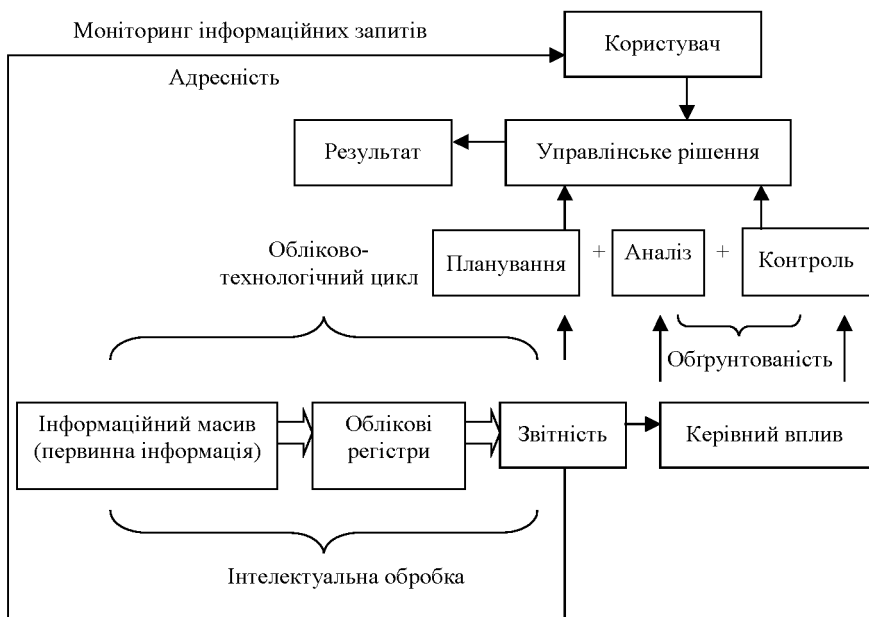


Рис. 1.13. Схема інформаційного забезпечення управління

Збільшення вартості бізнесу є ключовим індикатором інвестиційної привабливості компанії. Повільні темпи зростання ціни компанії в порівнянні з ростом її вартості свідчать про неефективну капіталізацію прибутку та нерезультативне фінансове управління. Виходячи з цього, необхідно оцінити фінансові можливості, інтереси та очікування споживачів, співвіднести перспективи і слабкі сторони суб'єкта господарювання, виявити шляхи отримання додаткових активів. Багато в чому такі завдання реалізуються через систему інформаційно-аналітичного забезпечення.

Говорячи про інформаційне забезпечення користувачів, здебільшого виникає питання про обсяг задоволення їхніх первісних запитів та рівня відповідності облікової системи потребам суб'єктів інформаційного інтересу. З цього приводу облікова інформація є компромісним джерелом даних, що узгоджує базові потреби в інформації, оскільки діє у трьох полярних напрямках інтересів: держава; власник (мається на увазі внутрішня система управління); зовнішнє середовище (рис. 1.14).

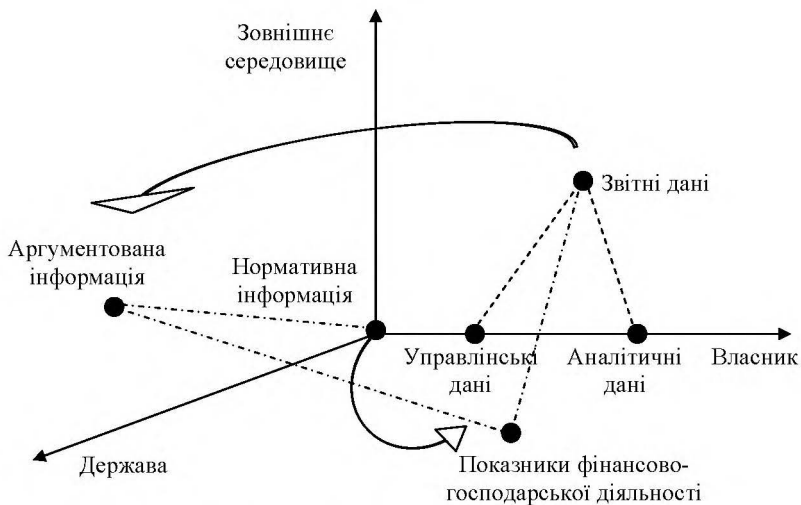


Рис. 1.14. Суб'єкти обліково-аналітичного забезпечення

Джерела облікової інформації традиційно були лише поліграфічними, що суттєво пригальмовувало процес складання звітності, а отже й уповільнювало управлінську діяльність, яка у будь-якому сенсі орієнтована, передусім, на належне забезпечення користувачів обліковими даними. Після автоматизації інформаційно-комунікаційних процесів було вирішено питання щодо розширення обсягу інформації та оптимізації інформаційного пошуку. Бухгалтер у своїй роботі стикається не тільки з інформацією, відображеною на облікових носіях (первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність). Важливу роль мають нормативно-правові документи, які певним чином перевантажують систему бухгалтерського обліку надлишковою регламентацією.

Сучасні бази даних правових документів сприяють оперативній обізнаності щодо порядку, техніки та технології ведення бухгалтерського обліку. Якість роботи бухгалтера залежить від рівня його професійної компетенції. Якщо фахівець перестає опікуватися розвитком власних фахових знань, з часом їх корисність зменшиться і це позначиться на якості інформаційного забезпечення, пропонованого ним різним користувачам. Тому ще одним інформаційно-ресурсним базисом є фахова література, користування якою значно актуалізує та розвиває знання та професійні навички бухгалтера.

Система бухгалтерського обліку — це не технічне явище, оскільки не існує поза діяльністю людини — фахівця, здатного налагодити відповідне інформаційне забезпечення. Чим більше між вченими підіймається питання щодо нових форм та концепцій обліку, тим наочніше розкривається загальний сенс таких думок — інтелектуалізація. Якщо критично поглянути на пропоновані концепції обліку, то «червоною лінією» проходить теза про розумність в обліку, наявність творчого підходу, який «просто інформацію» перетворює в корисне знання. З цього предмет обліку розширюється ще й особистісно-інтелектуальною складовою, що поглиблює його за рахунок цілей, завдань, мотивацій, здатних в корені змінити організацію інформаційного забезпечення та відображення бізнес-процесів.

Підкреслимо, що ми не поділяємо позицію надання обліку людських якостей (навіть у переносному значенні), а інтелект пов'язуємо суто із суб'єктами, зайнятими обліковою роботою. У такому сенсі інтелектуалізація обліку передбачає усвідомлення обліковцями власної ролі в інформаційному процесі, мотивування їх дій і підвищення відповідальності за виконану роботу.

Нині крім безумовно позитивного впливу технічних новацій, які в рази розширили обсяги досліджень та урізноманітнили засоби обробки даних, особливий прояв має інформаціологія в напрямі феномена комп'ютерної метафори, згідно з якою комп'ютер — це аналог людини як перетворювача інформації в знання, необхідних і придатних для обміну та виконання місії підприємства та розвитку економіки. Важливо, що в інформаційній системі технології повинні бути інтерпретовані виключно як технічний інструмент.

Вельми розмиті межі між власне обліковою системою та системою менеджменту. Цьому є раціональне пояснення, що ґрунтується на звичайному підрахунку «витрати/результат» від обслуговування двох інформаційних систем. Ключовою тезою є те, що облікова система нормально функціонує й без системи менеджменту, тоді як остання втрачає свою життєздатність без облікових даних. Звісно, така думка може викликати неабияку критику з боку прихильників новацій, креативу, творчості, що цілком обґрунтовано, враховуючи, скільки кожного року компанії витрачають на нові ідеї. Тому підприємство завжди знаходиться на роздоріжжі, яким тенденціям слідувати.

Менеджмент сучасного підприємства не зацікавлений у масиві всеосяжної облікової інформації, що характеризується в більшості випадків ретроспективним змістом. Точна, детальна інформація, але з ярли-

ком «на вчора» вже не потрібна [23, с. 269]. Дані облікової обробки можуть бути використані для розробки стратегії, оцінки достатності активів та аналізу динаміки приросту ресурсів і капіталу. Пропозиція інновацій можлива за умови, що на підставі облікових даних буде отриманий висновок про доцільність, обґрунтованість та можливість реалізації запланованих проєктів. Серед інших вигод підприємство отримує ефективну базу для організації фінансового управління, знімаючи, таким чином, проблемні питання, пов'язані із забезпеченням бізнесу.

Поміркованим кроком є інтеграція облікових функцій з управлінськими, що не складає жодних труднощів, зважаючи на розвинуті техніко-технологічні характеристики інформаційно-комунікаційної системи. Управління — задача людей, інформація — задача машин. З такою тезою треба погодитися та прийняти як аксіому, що значно спростить звичайні процеси. Забезпечити можна будь-який рівень аналітики, налагодивши відповідне програмне забезпечення. Рівень інформаційного забезпечення може бути розвинутий до будь-яких меж, обмежень в цьому немає і все залежить від первісних потреб суб'єкта господарювання. Інформаційні фільтри можуть бути налаштовані таким чином, щоб жодна інформація неекономічного характеру не перевантажувала базу даних. Таку інформацію розглядають на рівні ознайомлення з даними та відсіюють як ту, що не має корисності. Такий функціонал можуть собі дозволити великі компанії, які кожного дня стикаються зі значними обсягами вхідної інформації та документів, що потребують оперативної обробки з введенням до бази даних. Невеликі підприємства задовольняються простим функціоналом облікових програм без надмірної аналітики, яку залишають на фізичне опрацювання з формулюванням відповідних рекомендацій та висновків.

Загалом, важко встановити, який рівень інформаційного забезпечення є прийнятним. З точки зору управління, якщо інформація не має жодної цінності, вона марна, а отже, її використання потребує певних витрат, створюючи «інформаційний шум» [85]. Зворотню стороною інформаційного шуму є те, що в певному сенсі він включає в себе релевантну інформацію, яку необхідно вивільнити із загальної маси.

Організація інформації здійснюється на основі теорії граничного ефекту, згідно якої обсяг відомостей для його подолання повинен досягти певної величини. Інформаційна цінність полягає в наданні нових відомостей, які усувають стан невизначеності, притаманний будь-якому суб'єкту при його взаємодії із зовнішнім середовищем. Несистематизована, необроблена невідфільтрована інформація — це відомості, які без

належної організації втрачають свою цінність для управлінського процесу. Успішність інформаційної системи тим вища, чим більш мінімізовані ризики настання несприятливих подій, в результаті яких бізнес може припинити свою життєдіяльність, що логічно позначиться на загальній економічній рівновазі.

Якість прийняття управлінських рішень на основі облікових даних досягається їх властивостями. Облікові дані відповідають запитам і потребам користувачів в потрібний момент часу; найбільш вичерпно характеризують об'єкт або процес, які цікавлять користувача; адаптовані для сприйняття незалежно від рівня обізнаності у сфері обліку; визначені як єдине надійне джерело без прихованих помилок і викривлень; доступні для кожного користувача в повному обсязі за його запитом згідно цільової спрямованості (відповідно до рівня доступу); захищені від зовнішнього несанкціонованого використання та змін; актуальні у будь-який момент часу.

Базу управління складає інформаційний обмін, який найбільш раціонально реалізований в системі бухгалтерського обліку, що забезпечує даними зацікавлених користувачів і експортує відомості про факти фінансово-господарської діяльності підприємства по всіх службах, формуючи єдиний інформаційний потік, придатний для контролю та аналізу, якому притаманні властивості прозорості та інтерпретації. Панування інноваційних технологій дозволило по-новому побудувати обліковий процес, організація технологій якого полягає у створенні передумов для дослідження і аналітичної обробки економічної інформації в системі обліку з метою впливу на оптимізацію результатів підприємницької діяльності [18, с. 51].

Функціональні можливості облікових програм розвинуті до рівня автономної системи інформаційно-довідкової підтримки бізнес-процесів з внутрішнім обігом, зовнішнім виходом (залежно від рівня доступу до інформації) та налагодженим обміном. Програма має бути розроблена згідно чинних нормативно-правових актів, інструкцій та методичних рекомендацій, які регулюють методологію, організацію та порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Сучасні технології дозволяють налагодити підтримку як локальної мережі, так і відокремлених підрозділів у віддаленому доступі в режимі on-line, що значно спрощує інформаційну діяльність на окремому суб'єкті господарювання. Базові функціональні можливості облікових програм охоплюють інформаційно-комунікаційні послуги, серед яких: обробка та передача первинної інформації; узагальнення облікових показників; підготовка звітної інформації; генерація документів; ведення

електронної бази даних; здійснення розрахунків; паралельне ведення фінансового, управлінського, податкового обліку; повідомлення про важливі дати тощо.

Управлінські функції зосереджені на можливості наочної демонстрації графіків та показників прогнозування, регулюванні платіжної дисципліни, виведенні аналітичних даних за операціями, наданні доступу (формується, виходячи з приналежності до осіб, що не мають обмежень в користуванні управлінською інформацією) до інтегрованої бази даних. У цілому структура облікової програми не перевантажена зайвим функціоналом і як власне бухгалтерський облік є конкретною, продуманою та лаконічною (рис. 1.15).



Рис. 1.15. Схематична структура облікової програми

Не меншу цінність мають засоби комунікації, що дозволяють в будь-який час забезпечити необхідною інформацією всіх зацікавлених користувачів відповідно до їх цільових та функціональних вимог.

У цьому зв'язку якісним показником інформації стає швидкість отримання, використання і перетворення в рішення та дії, результативність яких визначає фінансовий стан підприємства. Отже, важливо узгодити інформаційні потоки облікової інформації та організувати їх таким чином, щоб максимально задовольнити життєдіяльність компанії в цілому. Інформаційні процеси орієнтовані не просто на підготовку інформації, а на формування цілеспрямованого інформаційного впливу на суб'єкт, відповідального за вибір управлінської альтернативи у вихідний момент часу при заданих економічних параметрах. Ведення діяльності передбачає оперування знаннями про те, якою інформацією, в якому обсязі і в яких місцях зберігання володіє бізнес. Подібні відомості повинні бути організовані в систему, що дозволить налагодити інформаційні зв'язки, процеси та явища.

Інформаційний процес міцно вбудований в загальну організаційно-економічну систему, що забезпечує інтеграцію, координацію та регулювання в інформаційній інтерпретації функції управління. Вхідний інформаційний потік може бути трансформований як в корисний ресурс для управління, так і в масив, непридатний для прийняття управлінських рішень. У другому випадку знижується ефективність інформаційних процесів, оскільки витрата часу автоматично означає й витрату коштів будь-якого характеру (як матеріального, так і нематеріального) без отримання очікуваного ефекту. Продуктивність інформації підвищиться, якщо органічно інтегровані зовнішні та внутрішні інформаційні потоки, інформаційний резерв, інтелектуальні здібності та інформаційно-комунікаційні технології, які є певним штучним засобом розумової діяльності.

Бухгалтерський облік в реаліях сучасності позиціонується в якості потужного інструменту аналізу, контролю та координації фінансово-господарської політики підприємства, збільшує вимоги до звітної інформації. Умови ринкового середовища сьогодні такі, що для реалізації антикризової стратегії розвитку економіки необхідна переорієнтація бухгалтерського обліку, що потребує впровадження нової системи, в якій гармонійно поєднуються фінансові інструменти з технологіями і продуктами інформаційної революції.

Сьогодні відкривається принципово нова типологія цивілізацій та адекватна цій типології парадигма цивілізаційного розвитку, заснована на біоенергетичних засадах [189, с. 106]. Сучасна облікова теорія перебуває на новому етапі пізнання, що спонукає до активізації розробки модерних облікових знань, які мають вийти за межі традиційних понять

та категорій. Класифікація течій соціального спрямування в бухгалтерському обліку доволі широка. Позитивним у формуванні цих напрямів є те, що предмет бухгалтерського обліку як науки залишається незмінним [186].

Між рівнями бухгалтерського обліку (макро-, мезо-, мікро-) налагоджений прямий зв'язок, який реалізується через формування еталонного знання для підтримки бізнесу, економіки, теоретично-методичних аспектів бухгалтерського обліку. Зв'язок між теорією та практикою має дуалістичну природу — теоретик описує методи обліку згідно цілей облікової практики, а практик оцінює і обирає альтернативу серед запропонованих теоретиком для того, щоб забезпечувати інформаційні запити, пов'язані зі здійсненням фінансово-господарської діяльності.

Зміна напрямку пріоритетного вектора системи обліку в орієнтації на підвищення інформативності для достатнього забезпечення користувачів даними про економічний стан, результати діяльності та фінансової звітності, логічно позначилася на певній модифікації цілей бухгалтерського обліку. Мета є джерелом взаємозв'язків, які виникають у системі бухгалтерського обліку [81]. За останні кілька століть вона значно трансформувалася, що стало послідовним наслідком еволюції суспільства та економіки. Розширити мету бухгалтерського обліку вдалося в кінці XIX ст. Л.Ю. Гомбергу, який бачив в обліку джерело інформації для контролю, необхідного для забезпечення ефективного управління майном. Вчений суттєво розвинув російську бухгалтерію, зрівнявши її з провідним міжнародним досвідом. Сучасники Л.Ю. Гомберга французькі дослідники Е. Леоте і А. Гільбо виділили соціальну функцію та в книзі «Общие руководящие начала счетоведения» презентували власну унікальну концепцію, згідно якої облік ідентифікований як сукупність суспільних відносин [82]. Г. Емерсон метою обліку визначив збільшення кількості та інтенсивності попереджень і надання таких відомостей, які через зовнішні відчуття отримати неможливо [194, с. 94]. Передусім бачиться інший напрям використання облікової інформації, де головним завданням має бути забезпечення зовнішніх і внутрішніх споживачів різною інформацією згідно їх потреб [152, с. 223].

Н.О. Тичиніна метою обліку визначає інформаційне моделювання процесу управління підприємством, спрямоване на створення умов, що сприяють нормальному здійсненню економічних процесів, реалізації намічених планів, програм, проектів, підтримці стабільного функціонування економічної системи та її об'єктів [175, с. 103]. Це зумовлено специфікою обліку, який, діючи в системі управління і виконуючи ряд

функцій, охоплює процеси виробництва, обігу та розподілу суспільного продукту, формуючи інформацію про кругообіг коштів і результати їх використання.

За період реалізації національної концепції бухгалтерського обліку отримані вагомі результати в галузі вдосконалення теоретико-методичного інструментарію, техніко-технологічних процесів та методологічної основи обліку. На практиці реалізована вітчизняна парадигма обліку, що визначає продуктивність української наукової думки. Проте, зарано розраховувати коефіцієнт корисної дії від внесених пропозицій, оскільки вони не мають масового застосування, а обмежуються локальною презентацією без належної реалізації.

Нині формування прогнозу розвитку бізнесу, планування зростання фінансових показників діяльності базується на методах обліку, способах оцінки і рівні професійної компетентності обліковця, який формує підсумкову інформацію, показуючи її у фінансовій звітності. Акцент робиться на якості звітної інформації, що визначається реальністю, змістовністю, оперативністю даних і забезпечується за рахунок методологічних основ її формування [163, с. 36]. Одним з ключових завдань бухгалтерського обліку є забезпечення збереження майна власника, що дозволить в майбутньому зміцнити фінансове становище і підвищити ціну бізнесу. Без належної бази, закладеної при формуванні економічного суб'єкта, неможливо налагодити фінансово-господарську діяльність і, відповідно, врівноважити потенціал розвитку з об'єктивними можливостями. У сформованих непростих економічних умовах успішність бізнесу цілком і повністю залежить від підвищення ефективності облікових процесів, очікуючи вдосконалення управління інформацією для забезпечення конкуренто-спроможності рішень, що визначають здатність бізнесу та підтверджують його перспективність для розміщення вільних коштів.

Основне місце серед широкого кола процесів займають інформаційні операції, здійснення яких обумовлює найбільш значну і ємну частку всіх робіт щодо формування належного інформаційного забезпечення. Управління інформаційним циклом безпосередньо впливає на формування фінансово-економічних показників, актуалізує процеси обробки та використання інформаційних ресурсів. Реалії сьогодення такі, що вимагають нових підходів до використання і обслуговування інформації, методів її аналізу та оптимізації напрямів як зовнішніх, так і внутрішніх інформаційних потоків. Тим продуктивніший інформаційний потік, чим більшою є його швидкість, кількість користувачів, ці-

льова істотність, затребуваність бізнес-процесів, розгалуження при мінімальному часу передачі та втратах при переміщенні інформації, оновленні на етапі переміщення (у разі об'єктивної необхідності).

1.4. Сучасне бачення розвитку обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства

Облікова інформація була та залишається надійним інформаційним джерелом, що дозволяє здійснити вибір такого альтернативного варіанту управлінського рішення, який сприяє досягненню поставленої мети в зазначені терміни з найменшими витратами і отриманням очікуваного результату як у грошовому, так і в корпоративному сенсі. Невипадково упродовж тривалого часу поняття «бухгалтерія» ототожнювалося з точністю, що спонукало до визначення даних, які формуються бухгалтером, як найбільш точну і абсолютно правдиву інформацію поряд з іншими інформаційними відомостями [69, с. 178].

Для пошуку та обробки важливої (релевантної) інформації необхідна особлива система — система управлінського обліку. Це свого роду «фільтр», який залишає тільки те, що може допомогти у прийнятті управлінських рішень [32, с. 251]. Організація системи управлінського обліку залежить від специфіки діяльності кожного підприємства, тому керівники підприємств повинні розробляти власні гнучкі системи інформаційного забезпечення ефективного управління [96, с. 78]. З метою адаптації інформаційного забезпечення бізнесу під складання прогнозних даних на підприємствах стали формувати управлінську звітність, яка розширила забезпечення затребуваними даними в інтеграції з інструментами технологічного прогресу.

Структура та зміст управлінської звітності визначаються потребами підприємства в інформації, заради отримання якої і організовується сам управлінський облік [87, с. 34]. Затребуваність управлінської звітності пояснюється метою її складання, яка дещо відрізняється в порівнянні з метою бухгалтерського обліку — якомога більш повне розкриття реального фінансово-економічного стану, виходячи з інформаційних потреб управління шляхом надання підсумків у вартісному вираженні для оцінки, прогнозування, планування та розробки заходів керівного впливу без зниження якості рішення.

Інформація для управлінської і фінансової звітності в цілому однакова, але по-різному інтерпретується в залежності від цільового спрямування. Управлінська звітність характеризується більшою аналітичністю та орієнтованістю, передусім, на задоволення інформаційних інтересів внутрішніх користувачів, що також мають керівний вплив на бізнес-процеси і думка яких є вирішальною щодо самого існування підприємства.

Використання показників з бази даних для різних цілей при підготовці звітності не означає асиметричність інформації, оскільки управлінська звітність поряд з фінансовою повинна бути стандартизована, зрозуміла, деталізована, лаконічна, істотна, доступна для сприйняття та не допускати двозначної інтерпретації. Це урівнює всіх користувачів в отриманні надійної інформації з різницею в рівнях доступу до даних, розповсюдження яких може стати загрозою самому існуванню бізнесу. Внутрішня управлінська звітність є результатом організації комплексу з обробки інформаційного капіталу, отриманого внаслідок формування, структурування, інтерпретації та фільтрації згідно цільового спрямування облікової, контрольної, аналітичної та планової інформації.

Капітал у будь-якому сенсі є основою усього існуючого, що складає економіку. Капітал можна визначити по-різному, а його трактувань існує велика кількість, які об'єднані єдиною думкою — головування у всіх процесах, фундамент, початок та кінець, тобто своєрідні «альфа і омега». Якщо з фінансовим капіталом питання є більш менш зрозумілим, то інформаційний капітал є явищем новим та не опанованим, зважаючи на певну зверхність дослідників до самого факту його існування. Проте, інформаційний капітал існував завжди і тільки перехід до постіндустріального суспільства дозволив виділити його як повноправну форму капіталу.

Сьогодні слово «інформаційний» застосовують до будь-якого поняття: процес, явище, ресурс, середовище, обмін, актив суспільство, ринок, економіка тощо. У цьому є певна проблема, оскільки надмірна увага до інформації може призвести до ускладнень та викривлень первісних її ознак та властивостей. Особливо обережно треба трактувати капітал в його інформаційній формі. Це не просто цінність або послуга, фундамент економічної діяльності, частина фінансових ресурсів, благо, чинник виробництва, результат фінансово-економічних відносин тощо. Інформаційний капітал не варто плутати з інформаційною базою. Він вміщує в себе не тільки інформацію та знання, а й інформаційно-комунікаційний комплекс, технології, приклади управлінських рішень,

документально оформлений досвід підготовки та реалізації попередніх проектів, обізнаність щодо ризиків та планові показники і процеси для оптимізації конкурентних переваг.

Наочнішою серед інших функцій інформаційного капіталу є його рух, внаслідок чого забезпечена діяльність суб'єкта господарювання. Примітно, що капітал у його грошовому виразі втрачає свою корисність окремо від інформаційного. Невипадково аксіоматичною стала фраза М. Ротшильда: «Хто володіє інформацією, той володіє світом». Першість переконливо віддана не грошам, цінність яких зменшується без належного управління. Звісно, що інформація так само може втратити цінність, проте не в складі капіталу.

Якість інформації має істотний вплив на результативність діяльності, що складається з безлічі рішень, прийнятих з різними проміжками часу. Усі суспільно-економічні процеси описує формула: подія + реакція = результат. Перевівши цю формулу на мову бізнесу, отримаємо: процес + інформація = результат. Інформація в цьому сенсі показана похідною від техніко-технологічної та інтелектуальної діяльності. Інформація, підготовлена для перетворення в корисне знання для прийняття рішення, є реакцією на відомості, документи, події, які об'єднуються в єдиний інтегрований ресурс, що задовольняє потреби в усвідомленому прийнятті рішень.

Зростання вимог до інформаційного забезпечення системи управлінського обліку викликане, зокрема, постійними змінами та ускладненням зовнішнього середовища і, відповідно, економічної діяльності, умов виробництва, розвитком системи розгалужених взаємозв'язків іншими інформаційними системами управління підприємством [34]. Зрештою, акумулювання інформаційного підсумку ведення бізнесу в рамках управлінського обліку, орієнтованого на цільовий запит внутрішнього користувача, зумовлює розвиток безумовно якісного знання, за своїми характеристиками здатного конкурувати з іншими результатами діяльності як у корпоративному, так й в економічному прояві результату.

Будь-яке дослідження розпочинається для досягнення певної мети, яка в кожного вченого є своєю та загальною для всієї наукової спільноти одночасно. Індивідуальність мети пояснюється персональним поглядом науковця, а загальність — розумінням потреби єдності, без якої результат ніколи не буде отриманий.

В управлінні ключовим процесом є організація. Загальновідомо, що це поняття вміщує в себе два основних чинника: спільну роботу двох та більше осіб та наявність у них єдиної мети. Спільність мети можна роз-

глядати на мікро- та макрорівнях. Наприклад, розвиток інформаційного суспільства, поява і поширення технологій, глобалізація та інтелектуалізація є результатом досягнення спільної мети на макрорівні, мікрорівень представлений окремими економікою, бізнесом, галуззю, процесом, явищем тощо.

У кожному дослідженні, що якимось чином належить до бухгалтерського обліку, ціль так чи інакше обертається навколо управління. Це пояснюється тим, що управління й є загальним сенсом, через який налагоджені всі суспільно-економічні процеси. Управління сьогодні досягло такої стадії розвитку, коли для його узагальнення як системи доцільно застосувати поняття інфраструктури як сукупності служб і систем, ліній та каналів зв'язків, нормативно-правових механізмів, капіталу тощо. Інфраструктура управління сьогодні — це складна централізована система, в якій інтегровані інформація з програмно-технічним забезпеченням і апаратом економіко-математичного моделювання для реалізації контрольно-регулюючої функції, оперативного управління, направлення інформаційних потоків та оптимізації діяльності.

Організація управлінських процесів вимагає відповідного інформаційного забезпечення. В цілому думка зводиться до необхідності формування такої інформації, яка б максимально повно задовольняла потреби бізнесу. У цьому й полягає досі не вирішене питання — яка це інформація. Додержуємося думки, що домінуючу позицію займає саме облікова інформація, яка за своєю природою є сукупністю релевантних відомостей і має якісні характеристики в порівнянні з іншим даними, отриманими у процесі розробки рішення безпосередньо перед його прийняттям.

Сучасний етап розвитку управління орієнтує на використання результатів облікового процесу (аналітичної та звітної інформації) для розробки рекомендацій щодо оптимізації бізнес-процесів, підвищення якості управління ресурсами та мінімізації економічних та інформаційних ризиків. Об'єктивною відповіддю на прояв тенденцій процесів глобалізації та розвитку конкурентно-коопераційних відносин постало виникнення доволі широкого спектру новітніх управлінських технологій, кожна з яких потребує належного та якісно організованого обліково-аналітичного забезпечення [107, с. 58]. Облікова система формує інформаційну базу для розробки тактики та поточної реалізації планів, які під дією коригувальних заходів сприяють вибору стратегії як такої, що базується на довгостроковому плануванні, моніторингу зовнішнього

середовища та інформації з аналітичної бази даних, сформованої в результаті реалізації оперативної моделі прогнозу.

Облікову інформацію слід розглядати через призму еволюції всієї системи бухгалтерського обліку. Такий підхід вбачається найбільш логічним, зважаючи на той факт, що інформація — це підсумок роботи системи. Опрацювання результатів розвитку наукової думки у сфері існуючої концепції інформаційного забезпечення дозволяє висказати судження про необхідність інтеграції інформаційних потоків систем бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу і планування для формування системи управління «підвищеного типу».

Як інформаційний капітал, так й обліково-аналітичне забезпечення не слід визначати, виходячи тільки з назви, яка не здатна передати багатогранність його функцій, властивостей, аспектів тощо. Це поняття вміщує в себе системну інтеграцію базових функцій управління (обліку, аналізу та контролю), в результаті чого формується база даних, ресурси якої забезпечують формулювання управлінських рішень на різний проміжок часу, залежно від потреби користувачів та бізнесу в цілому (рис. 1.16).

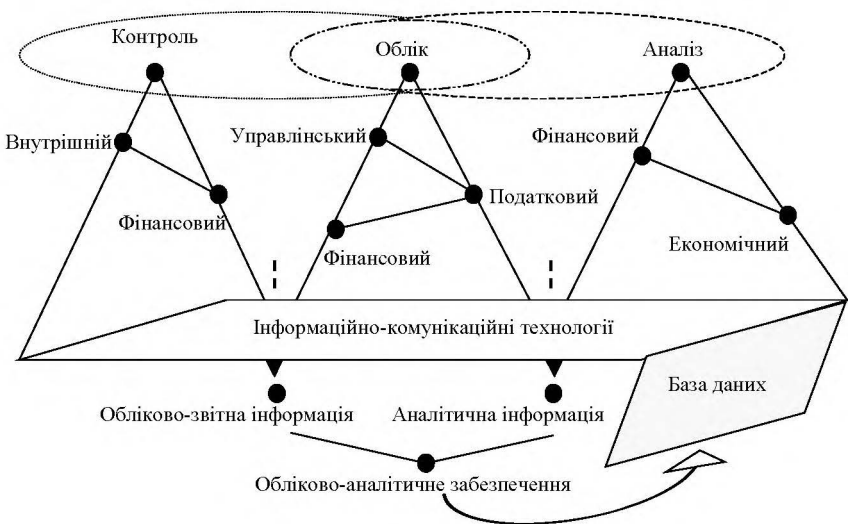


Рис. 1.16. Схема обліково-аналітичного забезпечення управління

У наведеній схемі є певна вада — приведення традиційних видів обліку, контролю та аналізу, тоді як слід виділити й інноваційні. Поясненням цього є те, що у практиці поки не поширені новачії та підготовка обліково-аналітичних даних здійснюється, передусім, згідно ustalених правил і процедур. Це питання має бути вирішене найближчим часом, оскільки слід задуматися про практичну реалізацію та продуктивність пропозицій у реальних умовах ведення бізнесу. Наочним прикладом є прийняття управлінського обліку як повноправної системи інформаційного забезпечення прийняття рішень, що повністю відповідає вимогам підготовки релевантної інформації. Наразі управлінський облік зайняв міцну позицію в системі інформаційного забезпечення і не викликає нарікань та суперечок його ведення.

Аналіз як складова обліково-аналітичного забезпечення у роботі А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук представлений як управлінський: внутрішній ретроспективний; оперативний; внутрішній перспективний (тактичний, стратегічний), функції якого орієнтовані на формування інформаційної бази обліково-аналітичної системи [108, с. 25]. Зробимо єдине зауваження, що для досягнення цілей розвитку інформаційна база має формуватися не тільки виходячи з показників внутрішньої системи. Доцільно вносити в базу результати моніторингу зовнішнього інформаційного середовища. Це дозволить формувати управлінські рішення не як для закритої системи, а зважаючи на відкритий характер суб'єкта господарювання в ринково-економічному середовищі. Кожен досвід є унікальним і формування окремої бази даних управлінських проєктів дозволить мати шаблон рішення, що в оперативному управлінні є незамінним. Кожне рішення потребує доробки згідно нових внутрішніх і зовнішніх умов. Також можливість оцінки управлінських рішень за різний проміжок часу дозволить вчасно виявити прорахунки в управлінні, які не були б доступні в іншому випадку (рис. 1.17).

Таким чином формується база інформації, що інтегрує дані, технології, технічні засоби, результати практики обліку, контролю та аналізу, досвід, комунікації, довідники. Вона потребує постійного обслуговування, що нині реалізовано за рахунок технологій, які дозволяють автоматично оновлювати дані без їх втрати та викривлення з організацією доступу як внутрішнього, так і зовнішнього характерів.

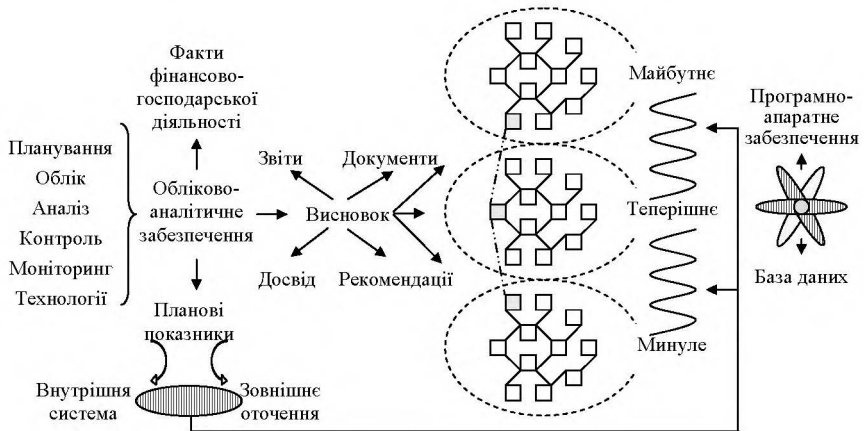


Рис. 1.17. Система інформаційно-аналітичної підтримки рішень

Склад обліково-аналітичної інформації є значно ширшим. Це не тільки показники обліку та економічного аналізу. В її складі слід також враховувати індикатори внутрішнього та зовнішнього бізнес-середовищ [31, с. 330]. Суть системи обліково-аналітичного забезпечення полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, виконанні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів для формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень [3]. Тут слід звернути увагу на його призначення — управлінські рішення. Та чомусь воно обмежене внутрішніми рамками системи, тоді як прийняті управлінські рішення насправді мають вплив не тільки на життєвий цикл, розвиток, продуктивність конкретного підприємства, а й на інших учасників суспільно-економічних відносин (рис. 1.18).

Розвиток кожного з суб'єктів бізнесу потрібен всій економічній системі. Залежно від галузі проявляються характерні особливості, які позначаються на фінансово-економічних процесах, але інформаційна діяльність організовується майже шаблонно. Не в сенсі наслідування технології та структури, а в самій ідеї — забезпечити управлінський процес, прийняти рішення та планувати діяльність, що вимагає додаткової інформаційно-технологічної настройки. В обліково-аналітичному забезпеченні функція контролю затребувана, зважаючи на необхідність належного регулювання процесів, операцій та показників. Саме контроль забезпечує перевірку поставлених завдань і запланованих параметрів, дає можли-

вість виявити фактичний стан об'єктів управління, викрити недоліки в роботі та вплинути на прийняття управлінського рішення [109].

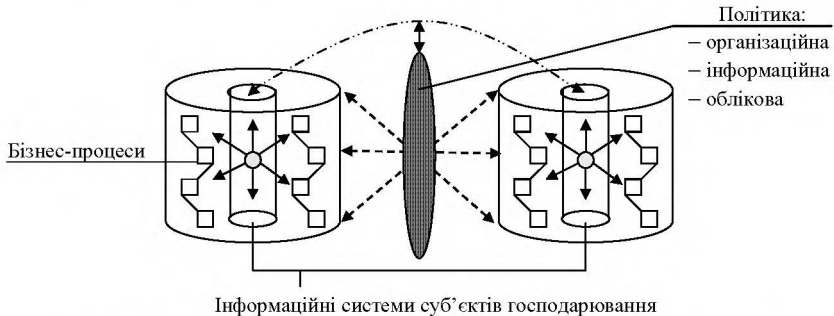


Рис. 1.18. Інформаційна взаємозалежність суб'єктів господарювання

Характерно, що функція контролю розповсюджується на весь інформаційно-комунікаційний комплекс, що сприяє не просто якості обліково-аналітичного забезпечення, а продуманій системі підтримки основи бізнесу. Аналітичну інформацію не слід розглядати окремо від облікової, оскільки остання на різних рівнях дозволяє отримати будь-яку деталізацію. Зокрема такої думки дотримується С.М. Галузіна [33]. Автор не применшує ролі інших функцій управління, але зауважує про їх вторинність поряд з обліком у підготовці аналітичної інформації.

М.В. Реслер у якості аналітичної функції назвала здійснення економічного аналізу діяльності господарюючого об'єкта на основі первинних аналітичних даних [156]. В обліково-аналітичному забезпеченні виділяє інформаційну функцію, запропоноване трактування якої не відповідає первісно закладеній суті. Інформаційну функцію недоречно виділяти окремо, оскільки її наявність визначена заздалегідь. Інформаційна функція полягає в обґрунтуванні самої суті та поясненні особливостей подій, явищ, фактів для максимального розповсюдження даних, доступних для сприймання будь-яким користувачем. Окремо слід виділяти управлінську, комунікативну, моніторингову функції, розкриття яких додає обізнаності щодо рівня організації інформаційного забезпечення.

У цілому аналітичність є тією властивістю інформації, що дозволяє розгорнуто, поглиблено та детально розглянути цифри, факти, відомос-

ті, показники, дані, які характеризує звітність. Межі аналітичності можна встановити, виходячи з першоджерела, яке стало ресурсом для формування бази економічної інформації. Кожен її прошарок може бути деталізований за різними критеріями, що залежить від потреби користувача, який бажає не тільки ознайомитися з даними, а й використати їх за призначенням. Економічна інформація вміщує в собі різні за своєю суттю, функціями та деталізацією відомості (рис. 1.19).



Рис. 1.19. Економічна інформація

Н.В. Бондарчук крім суто облікових джерел, у складі економічної інформації виділяє й не облікові, зокрема: нормативно-правові акти; рейтинги; аналітичні огляди; статистичні дані; матеріали маркетингових досліджень; регламенти документи; техніко-технологічна; планово-бюджетні показники [19]. Загалом, єдиним обмеженням щодо визначення економічної інформації є її приналежність до показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. Аналітична інформація менш обмежена цими рамками і є, так би

мовити, над видами інформації. Не вдаючись в надмірне поглиблення цього питання, аналітично можна визнати інформацію, яка по своїм характеристикам не належить виключно до економічної, проте затребувана для управління. Традиційно склалося так, що відомості, які походять з досвіду, інтуїції, особистісно-інтелектуальних особливостей людини не беруться до уваги, тоді як саме вони є результатом роботи всієї інформаційної системи, зокрема, її обліково-аналітичної частини.

Управлінське рішення формується не просто на основі інформації з будь-яким рівнем деталізації, а внаслідок економічного мислення, оптимізація та актуалізація якого здійснюються за рахунок ознайомлення з показниками та відомостями, рівня професійної підготовки, власним якість особистості. У процесі усвідомлення цільового інформаційного ресурсу відбувається поєднання обробленої пертинентної інформації з інформацією власною, якою володіє аналітик. На цій стадії відбувається осмислення інформації, що одночасно присутня як в об'єкті (проблемі), так і в суб'єкті (людині) [106, с. 251].

Криза, яка сьогодні має прояв у всіх аспектах суспільно-економічного життя, насправді має не фінансовий, а інформаційний характер. Компанії досі, не дивлячись на функціональні можливості інформаційно-комунікаційних технологій, не опанували управління інформацією, через що значна частина витрат є нерациональною та необґрунтованою. Вони не проінформовані, якою інформацією володіють. Напевне відомо тільки про загальні показники діяльності за конкретний проміжок часу. Управління ж вимагає більшого інформування, що пов'язано з додатковим пошуком, обробкою та передачею даних, для чого слід залучати фахівців та нести більші витрати.

До бази даних, ресурсами якої користується вся управлінська система, вводять не інформацію, а результат її обробки, що дозволяє сформувати у користувача думку про предметну область, спросити сприйняття та обмін інформаційними ресурсами, уникнути «штучності» управлінського висновку. Кожна подія, кожен процес і явище мають своє інформаційне відображення, що дозволяє накопичувати дані, у подальшому інтерпретовані в досвід, який може бути використаний в наступних подіях. Структуру інформаційної частини бази даних можна представити у вигляді трьох блоків: документи; інформаційні дані та знання (рис. 1.20). Кожен блок пов'язаний через інформаційний канал з іншим, маючи рівний вплив на фінансово-господарські процеси, їх результати й управлінські рішення.

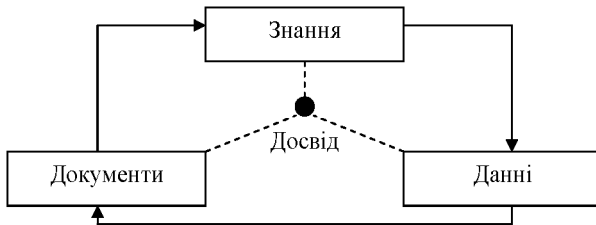


Рис. 1.20. Структура інформаційної частини бази даних

Якість облікових записів дозволяє перетворити доступні дані в релевантну інформацію, що може принести бізнесу економічну вигоду. Її отримання пов'язане з часом, що потрібний для реалізації плану, ідеї, стратегії тощо. Не варто також забувати про можливості інформаційного потенціалу, який не користується належним попитом в управлінні. Заздалегідь вкрай складно точно визначити, яка інформація знадобиться в майбутньому. Виникає ризик того, що маючи в розпорядженні необхідну інформацію, її не використали і тому не змогли оперативно сформулювати управлінське рішення та вплинути на бізнес-процеси.

Інформаційна система має бути впорядкована як інтегрований процес організації, контролю, управління та планування, орієнтований на оптимізацію інформаційної діяльності у зв'язку з генеруванням, споживанням, розподілом і передачею інформаційних ресурсів (рис. 1.21) [22, с. 155]. Усі дії, пов'язані з формуванням, користуванням і розподілом інформаційних ресурсів повинні бути економічно виправдані. В іншому випадку сумарна вартість інформації перевищить її сукупний ефект, що призведе до інформаційних, а після й фінансових розривів.

Інформаційна мотивація передбачає обґрунтування рішення про необхідність ведення інформаційної діяльності. Для облікової інформації мотивація закладена в корені інформаційної системи, оскільки показники фінансової звітності обов'язкові для підготовки та передачі з метою користування, розподілу і аналізу. Перед суб'єктом господарювання не стоїть питання щодо підготовки або ні фінансової звітності. Звісно, що це потребує витрат, які виправдані з точки зору обслуговування інформаційних інтересів різних груп користувачів і підтримки внутрішньої системи управління.

У рамках інформаційного планування визначається розмір, вид, форма інформації, необхідна для виконання місії, виходячи з «дерева цілей» суб'єкта господарювання. Інформаційне планування знаходиться в рамках бізнес-планування, вносячи в нього корективи, пов'язані з умо-

вами переходу з початкової фази розвитку (фактичне) в майбутнє (очікуване). Щодо облікової інформації, вона органічно розподілена між етапами досягнення місії суб'єкта, виходячи з фактичних даних, підтверджуючи підставу для переходу з одного на інший рівень. Облікові дані затребувані у будь-який час за різний період діяльності, що дозволяє не тільки оцінити минулі події та теперішній стан, а й розробити план розвитку.

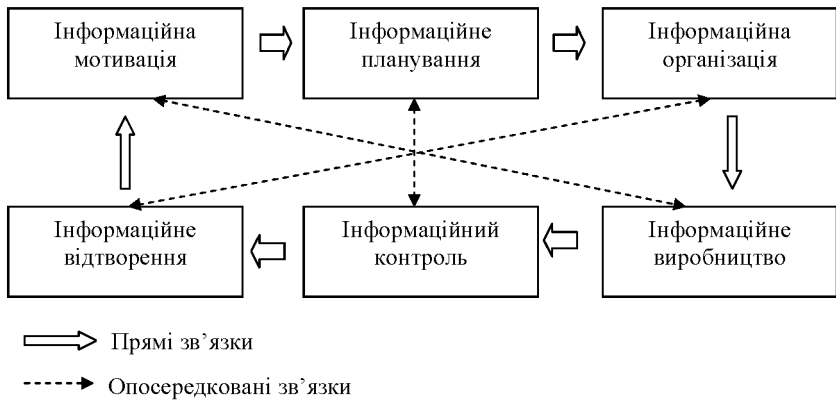


Рис. 1.21. Інтеграція інформаційних функцій в цілісній системі

Якщо інформація не організована, вона залишається тільки даними. Щоб вона мала сенс, її потрібно належним чином організувати [54]. Організація інформації передбачає й управління комунікаційними процесами, довідниками, технологіями, що обслуговують інформаційні процеси. Інформаційна організація припускає управління інформаційними ресурсами. На основі плану розробляється модель інформаційного процесу з відповідними інформаційними каналами зв'язку, кінцеві точки яких є центром формування інформаційного ресурсу.

Організація облікової інформації передбачає наявність розробленої облікової політики, в рамках якої знаходяться всі облікові процеси і яка сприяє оптимізації діяльності, беручи до уваги право кожного окремого суб'єкта господарювання сформувати власну модель облікової політики, керуючись вимогами та положеннями нормативно-правових документів. Для ведення фінансово-господарської діяльності узагальнюють інформаційний результат, виражений через

фінансову звітність. Це дає наочне уявлення про діяльність суб'єкта господарювання за певний проміжок часу, що дозволяє визначити можливість подальшого ведення бізнесу.

На етапі інформаційного виробництва формується корисна інформація, затребувана, виходячи з комплексного моніторингу бізнес-процесів, орієнтуючись на планові показники та доступні ресурси для ведення діяльності. Інформаційне виробництво — це процес дії людини на інформацію (предмет праці) за допомогою засобів (знарядь) праці з метою отримання нової інформації (продукту праці), необхідної для створення матеріальних, духовних та інших цінностей, що забезпечують існування та розвиток людини і суспільства [65]. Підготовка облікової інформації підпорядкована логіці життєдіяльності суб'єкта господарювання. Потреба в облікових даних є аксіомою та передбачає в якості результату отримати узагальнені показники, які затребувані різними споживачами з різною цільовою потребою.

Інформаційний контроль полягає у контролюванні використання інформаційних ресурсів. Контрольні функції охоплюють також процес актуалізації інформації, як ключову функцію інформаційної системи. Актуалізація означає оновлення даних згідно адекватності реальній дійсності, яка включає зміни внутрішнього та зовнішнього середовищ. Враховуючи, що основу всіх процесів становить інформація, важливо відстежувати напрями її надходження та використання, обсяги і види. Для реалізації контрольної функції потрібно, щоб сукупна вигода від інформації перевищувала витрати на її залучення, формування, обслуговування тощо. Для облікової інформації контрольна функція закладає на спочатку, беручи до уваги доказовий характер звітних даних, що формуються на підставі документів та мають найвищий ступінь достовірності та правдивості.

Інформаційне відтворення передбачає ефективне перетворення інформації, що проявляється в отриманні корисної знання, придатного для використання з метою прийняття управлінського рішення. Облікову інформацію по праву можна назвати знанням, яке сприяє обізнаності про фактичний фінансово-господарський стан і потенціал бізнесу, що дозволяє оцінити можливості та перспективи, коригуючи їх на ризики внутрішнього та зовнішнього впливів.

На етапі динамічного розвитку інформаційних технологій професори Стокгольмської школи економіки К. Нордстрем і Й. Ріддерстрале відзначили, що проблема сучасного бізнесу полягає в незнанні про інформаційні активи, які доступні для використання, оскільки інформація

розподілена в базах даних організації та практично неможливо системно і централізовано визначити інформаційні потоки, а головне, інформаційний потенціал компанії [98, с. 18].

Поняття інформаційного потенціалу включає явні та потенційні інформаційні ресурси, які доцільно розглядати не з позиції вартості, а як активи, здатні приносити економічну та корпоративну вигоду в майбутньому [198]. Саме потенційні знання займають значну частку всіх інформаційних ресурсів компанії — на них припадає близько 70 — 80% всієї інформаційної бази.

Інформаційний потенціал розкривається в організаційній структурі підприємства і його бізнес-процесах або, іншими словами, організаційна структура та бізнес-процеси є внутрішньо фірмовими чинниками формування інформаційного потенціалу [71]. Інформаційні джерела можуть бути включені в автоматизовані процеси обробки і передачі даних, узгоджуючи дії всіх користувачів інформації. Інформаційний потенціал розкриває свої властивості на етапі підготовки інформаційного ресурсу, що пов'язане з особливими вимогами до інформації в частині достовірності, своєчасності та правдивості (рис. 1.22) [22, с. 161].

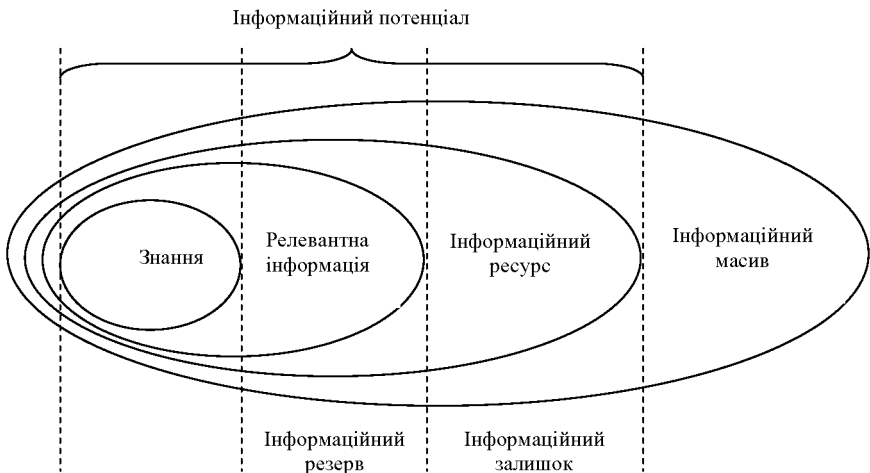


Рис. 1.22. Виокремлення інформаційного потенціалу в системі

В інформаційній діяльності доцільно виділяти поняття «інформаційний потенціал» та «інформаційний еквівалент». Інформаційний потенціал — це масив інформації, який залишається після виділення її релевантної частини згідно запиту та придатний для використання в майбутньому. Кожне управлінське рішення або дія в основі мають характерні знання, отримані в результаті обробки інформації, обсяг якої закладений виходячи з минулого досвіду, наявних ресурсів і характеристик інформаційно-комунікаційної системи.

Використання поняття «інформаційний еквівалент» означає переведення інформації, що знаходиться на стадії обробки в еквівалентне число релевантних даних. Це виправдано, якщо бізнес вимагає оперативних рішень, а, головне, така інформація не піддається сумніву з точки зору достовірності, вірогідності та аргументованості. У будь-якому іншому випадку еквівалентна інформація стане причиною зниження економічної безпеки підприємства та прояву ризику.

Інформаційний потенціал — це не просто результат бізнес-процесів. Він є побічним продуктом облікової системи, а, значить, його формування має повністю задовольняти принципам бухгалтерського обліку. Залучення та використання інформаційного потенціалу здатне оптимізувати процес формування корисного знання для прийняття управлінських рішень і винесення об'єктивної думки про фінансово-господарський стан суб'єкта господарювання. Проте, беручи до уваги, що ресурс з інформаційного потенціалу має, переважно, разовий запит, його обслуговування повинно припускати принципи економічності, узгодженості, повноти, доступності, відповідності меті бізнесу.

Має бути сформована окрема база, користування якою відкрите згідно запиту та рівня доступу до інформації. Така інформація повинна бути повністю узгоджена з іншими інформаційними ресурсами і не суперечити їм, щоб не сприяти двозначному розумінню фінансово-господарських процесів. Обслуговування такої інформаційної бази не повинно бути надто витратним, тобто не повинно перевищувати вартість утримування основної інформаційної бази, а бути її частиною. Окрему увагу слід приділити обслуговуванню даного інформаційного буфера, інакше кількість накопиченої інформації в її потенційній частині буде викривляти загальну інформаційну базу, що призведе до негативних наслідків для системи управління.

Розмірковуючи про інформацію в будь-якому її прояві, вважаємо, що облікова інформація здатна переходити з форми у форму та перебувати одночасно в різних станах. Так, обліково-аналітична інформація є

релевантним знанням для прийняття рішень, має наочний і прихований інформаційний потенціал для управління в будь-який момент часу життєдіяльності суб'єкта господарювання та здатна проявляти властивості інформаційного еквівалента, що сприяє активізації оперативного управління.

Процес вилучення корисної інформації досить трудомісткий, який сьогодні, завдяки повній автоматизації, значно спрощений і вже не є настільки витратним. Безсистемні дані проходять процеси структурування, фільтрації та формалізації. Релевантна інформація наповнює бази даних різних типів, залежно від цільового призначення, що об'єднані для створення єдиного робочого масиву інформації в сховищі даних, для якого налаштована система їх автоматичного оновлення. Формування інформаційного потенціалу є відповідальним етапом в процесі підготовки інформації, оскільки етап обробки інформації супроводжується значними витратами під час її збору, обліку, узагальнення, аналізу та передачі. Якість інформаційного потенціалу в цілому залежить від рівня професіоналізму інформаційних і фінансових аналітиків, здатних виділити інформаційні потреби управлінської ланки.

Гіпотетично, цінність мають всі дані — можна очікувати результат від неорганізовано отриманої інформації, на основі якої врешті приймається управлінське рішення. Але в цьому випадку необхідно адекватно оцінювати ризики і ймовірні наслідки їх негативного прояву. Облікова інформація обґрунтовано названа базовою, що виключає ймовірність пріоритету інших інформаційних відомостей, пропонованих системою для подальшого використання в управлінні та прийнятті рішень.

У загальному сенсі сутність потенціалу підприємства визначається інтеграцією всіх значимих можливостей для досягнення цілей на основі системної взаємодії складового внутрішнього середовища підприємства між собою й відповідними елементами зовнішнього середовища [149]. У будь-якому випадку діяльність підприємства пов'язана з певним рівнем ризикованості, що спонукає розвиток аналітичних функцій бухгалтерського обліку з метою обґрунтування внутрішніх економічних рішень в умовах невизначеності, притаманної бізнесу [36, с. 42].

На підставі складних інформаційних процесів формуються інтегровані зв'язки, що характеризують фінансові потоки, облікові процедури та процес прийняття управлінських рішень. Ця система має неоднорідний характер — залежно від того, які масштаб, сфера, обсяг діяльності підприємства, розрізняють різні потреби в інформації та варіанти рішень, що за своїми якісними характеристиками відповідають поставле-

ним завданням і первісній меті організації бізнесу. Етапу реалізації управлінського рішення передуює складний цикл оцінки інформації про зовнішнє та внутрішнє середовища, в якому беруть участь всі елементи системи.

Оцінка інформаційних потоків здійснюється, виходячи з припущення, що будь-яка корисна інформація може втратити потенційну вигоду внаслідок її необґрунтованого використання з точки зору місця, часу, адресності та перспективи. Інформація оцінюється як ефективна, якщо її використання сприяло отриманню очікуваної економічної вигоди внаслідок реалізації раніше обраної управлінської альтернативи.

У частині інформаційного потенціалу оцінку ресурсів здійснити практично неможливо, оскільки відсутній вихідний показник для розрахунку — обсяг і вид інформації. Можна тільки припускати, що цей сектор інформації потенційно економічно виправданий, але така оцінка базується на непрямих чинниках без урахування прямого їх розрахунку. Особливий інтерес управлінського впливу лежить в площині оцінки продуктивності інформації, а саме її обліково-аналітичної частини, для обґрунтованого та доказового уявлення багатоманітності результатів планування.

Подальші дослідження планується розвинути в частині визначення результату від формування та користування даними облікової системи. Кожна думка в сукупності формує те загальне поняття, яке найбільш відповідає сучасному розвитку економіки, ринку, суспільства. Проте, мало тільки говорити про обліково-аналітичне забезпечення, треба розробляти реальні плани, стратегію, кошторис, що дозволить налагодити таку інформаційну систему, яка матиме властивості універсально-адаптивної.

Висновки за розділом 1

Реалії сьогодення засвідчили неминучий перехід до нових умов організації бізнесу, виражених через формування розвинутої інформаційної системи забезпечення бізнесу. Вважається, що нині вирішені питання стосовно всіх аспектів, які супроводжують інформаційну діяльність. Чимало досліджень адаптовані під динаміку інформаційного забезпечення системи управління, що стала окремим об'єктом дослідження. Саме для неї сьогодні розробляються пропозиції та висуваються реко-

мендації. Такий управлінський вектор інтересів пояснюється різними причинами. Серед них оцінка практики зарубіжних країн, неможливість й надалі ігнорувати розвиток суспільно-економічних процесів, зміна матеріальної платформи усього існуючого на технологічну. В цьому русі одну зі смуг зайняв бухгалтерський облік, що існує як окрема система, проте повністю залежний від впливу внутрішнього та зовнішнього середовища. Питання стосовно бухгалтерського обліку виявилось настільки актуальним, що його розглядають у всіх напрямках. Активізація наукових пошуків засвідчує вагомість облікових процесів для бізнесу та змушує замислитися над їх економічним сенсом.

Розуміючи значення інформації у всіх її проявах, формах і способах подання та обліку, незалежно від його виду, приналежності до однієї з концепцій, інтерпретації згідно із позиціями вчених, розставлені акценти для розкриття концептуальних підходів до формування інформаційного комплексу облікової системи в умовах широкої автоматизації та інтелектуалізації інформаційних та бізнес-процесів. У результаті проведеного дослідження сформульовані висновки, що, як очікується, стануть в нагоді для подальшого розвитку облікової науки.

1. Інформація розглянута через різні її властивості, вхідний та вихідний впливи, залучення в комунікаційні та технологічні процеси. Немає сенсу формувати інформацію окремо, цей процес має бути інтегрованим і саме це складає ту проблему, яку досі не опанували на практиці. Авторська думка полягає в тому, що ці процеси в загальному сенсі формують інформаційну інфраструктуру, в якій облік є центром комунікацій. Поєднаний той провідний досвід, який презентували провідні вчені, та викладено міркування щодо інформаційного забезпечення бізнесу. Оскільки зараз сектор бізнесу занепокоєний суттєвими розривами «витрати/доходи», об'єктивно постає необхідність оптимізації всіх чинників впливу, серед яких інформація є ключовим чинником.

2. Зважаючи на дослідження в області формування облікової звітності, запропоновано складати фінансову звітність загального призначення та орієнтовано-цільову. Остання має бути в приватному доступі. Завдяки цьому буде вирішено питання щодо інформаційної, а, отже, й економічної рівності. Ознайомлення із загальними показниками фінансово-господарської діяльності не зміниться. Отримання ж більш деталізованої та вузько орієнтованої інформації має відбуватися з отриманням доступу до таких даних.

3. Сформульовано принципи щодо організації бухгалтерського обліку стосовно відповідної інформаційної підтримки бізнес-процесів та управ-

лінських рішень: керованість, відповідальність, обґрунтованість та економічність. Поряд із застосуванням базових принципів бухгалтерського обліку їх дотримання сприятиме підвищенню продуктивності підсумків інформаційних облікових процесів, вираженої через надання користувачеві за адресним запитом повної, неупередженої, економічно переконливої, достовірної, зрозумілої і, головне, прогнозної інформації для цільового користування.

4. Визначені чотири основні ієрархічні одиниці (тип-клас-сімейство-вид) у систематизації облікового забезпечення. Очікується, що це дозволить в подальшому оптимізувати процеси, пов'язані з формуванням облікової інформації, орієнтуючись на рівні господарювання, потреби, умови внутрішнього та зовнішнього середовищ.

5. Зупинившись на дослідженні нових концепцій бухгалтерського обліку, визначено поняття поліваріантного обліку, не як окремого виду обліку з власним предметом, об'єктом та методом, а як нову його властивість, що є продовженням ідеї стосовно адаптації облікової інформації до запитів різних груп користувачів. Пропозиція поліваріантного обліку внесена в розвиток наукових надбань попередників, які висловили думку стосовно системи багатоцільового бухгалтерського обліку. Виділяти слід не види, а функції та властивості бухгалтерського обліку, оскільки інтелект із самого початку закладений в облікову роботу, комунікації налагоджені як вбудована функція, адже інформація призначена для передачі, а, отже, інформаційна функція цілісно поєднана із комунікаційною.

6. Запропоновано облікову систему розглядати через інформаційний комплекс, який на макрорівні характеризує загальні аспекти побудови системи облікового забезпечення, що включає методика і технологію ведення трьох базових видів обліку: фінансовий, управлінський, податковий. На мікрорівні інформаційний комплекс облікової системи є більш складною організацією інформаційних зв'язків й аналітичного забезпечення бізнес-процесів та порядку прийняття управлінських рішень. Це не тільки належна організація бухгалтерського обліку та підготовки звітної інформації. Йдеться про формування потужної бази даних для всіх рівнів управління і для часткового експорту зовнішнім користувачам. Ідея розвитку інформаційного комплексу є новою, більш традиційним представляється формування облікової системи, проте це не суперечить можливостям сучасних технологій і правилам ведення обліку. Саме ці два фактори стали вирішальними при проведенні дослідження та внесенні пропозицій.

7. Предмет бухгалтерського обліку сформульований як інформація про результати та процеси фінансово-господарської діяльності у визначений проміжок часу внутрішнього та зовнішнього характерів, які стосуються підприємства, що мають своїм наслідком зміни в складі економічних показників відповідно до її орієнтованого характеру в узагальненому викладі (облікова звітність), що відповідає нормам чинного законодавства та не суперечить обліковій та управлінській політиці суб'єкта господарювання. В такому визначенні запропоновано узгодити традиційний погляд на предмет бухгалтерського обліку з його інноваційним баченням.

8. Організація облікового процесу розглянута через його взаємозалежність з бізнес-процесами, технологіями формування бази даних, налагодження інформаційного обміну та забезпечення інформаційного постачання. У новому баченні викладено сутність обліково-аналітичного забезпечення, враховуючи його техніко-технологічне підґрунтя, інтелектуальну спрямованість та формат подання підсумкової інформації.

9. Розмірковуючи про якість і корисність інформації, її роль і можливості в бізнесі, особливу увагу приділено поняттю інформаційного потенціалу. Обґрунтовано його присутність в економіко-інформаційній системі та вплив на кінцевий результат діяльності. Проведена паралель між поняттями інформаційного потенціалу та інформаційного еквівалента, позначивши їх сукупний корисний вплив на отримання економічного результату. Визначено, що облікова інформація існує одночасно в трьох різних якостях: релевантна інформації, інформаційний потенціал та інформаційний еквівалент.

Основні результати дослідження опубліковані в наступних наукових працях [8; 16; 21; 22].



РОЗДІЛ

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Концептуальні основи підготовки фінансової звітності за національними стандартами бухгалтерського обліку

Нові вимоги господарювання в умовах постінформаційного розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією і особливо її заключною складовою — фінансовою звітністю. Запровадження з 2013 року національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (надалі — НП(С)БО 1) [117] потребує належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення формування показників фінансової звітності. Звідси, особливого значення набуває питання підготовки фінансової звітності за НП(С)БО 1.

Питанням аналізу національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для потреб складання фінансової звітності в різний час займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема М. Бондар, Ф. Бутинець, С. Голов, С. Гушко, В. Дерій, В. Жук, Т. Кучеренко, С. Легенчук, Л. Ловінська, Н. Лоханова, Н. Малюга, В. Моссаковський, О. Петрук, М. Пушкар, І. Чалий, М. Шигун та інші. Проте на сьогодні, в контексті останніх законодавчих змін методології формування фінансової звітності подальше дослідження теорії та практики впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для потреб її складання набуває нової актуальності та потребує детального розгляду.

07.02.2013 р. Міністерством фінансів України наказом № 73 було затверджено НП(С)БО 1. Відповідно до п. 4 вищевказаного наказу [117] він набирає чинності з дня його офіційного опублікування. Оприлюднений в Офіційному віснику України № 19 від 19.03.2013 р. [101].

Відповідно до п. 2 Наказу № 73 зазначається, що наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 «Про затвердження

Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» [145] втратив чинність. Отже, недійсні наступні П(С)БО:

- 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- 2) «Баланс».
- 3) «Звіт про фінансові результати».
- 4) «Звіт про рух грошових коштів».
- 5) «Звіт про власний капітал».

Слід відмітити, що нове НП(С)БО 1 [117] отримало статус національного.

Згідно п. 3 Наказу № 73 юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність у відповідності до законодавства, застосовують форми фінансової звітності, що наведені у НП(С)БО 1 починаючи зі звітності за I квартал 2013 року та в наступних звітних періодах [117]. Проте, як зазначив 28.03.2013 р. на конференції «МСФЗ в Україні: Практичний досвід впровадження» начальник управління методології бухгалтерського обліку Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України О. Канцуров, за перший квартал 2013 р. українські підприємства, що складають звіти за МСФЗ, зобов'язані подати в державні органи лише дві форми фінансової звітності — Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [176]. Проте провідний вітчизняний вчений-економіст С. Голов вказує, що фінансова звітність за перший квартал 2013 року, яка містить лише баланс та звіт про фінансові результати, не відповідає вимогам МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», а тому не є проміжною фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ [43].

НП(С)БО 1 складається з чотирьох наступних розділів: I «Загальні положення», II «Склад та елементи фінансової звітності», III «Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки», IV «Розкриття інформації у фінансовій звітності». Крім вищепереліченого стандарт містить три додатки, два з яких — типові форми звітності (як звичайної, так й косолідованої), а третій — перелік додаткових статей фінансової звітності.

У п. 1 р. I НП(С)БО 1 наголошується, що цим Національним положенням (стандартом) визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [117]. Водночас, НП(С)БО 1 не містить інструктивних матеріалів щодо заповнення форм фінансової звітності. 30.01.2013 р. на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України було викладено для публічного об-

говорення проект наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [116], в яких вирішувалося питання щодо порядку заповнення нових форм фінансової звітності. Станом на 02.04.2013 р. на офіційному web-сайті Міністерства фінансів України був оприлюднений наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [115] (*надалі* — Методичні рекомендації № 433). Також, у зв'язку зі зміною форм фінансової звітності Міністерство фінансів України розробило проект нової редакції Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, опублікований 19.03.2013 р. на офіційному web-сайті міністерства [113], який було затверджено 11.04.2013 р. та оприлюднено на офіційному web-сайті 15.07.2013 р. [114].

У тексті НП(С)БО 1 відповідно до п. 3 р. I надається визначення 37 термінам, а саме: активи; баланс (звіт про фінансовий стан); бухгалтерська звітність; витрати; власний капітал; грошові кошти (гроші); доходи; еквіваленти грошових коштів (грошей); збиток; звичайна діяльність; звіт про власний капітал; звіт про рух грошових коштів; звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід); зобов'язання; інвестиційна діяльність; інший сукупний дохід; консолідована фінансова звітність; користувачі звітності; міжнародні стандарти фінансової звітності; національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку; негрошові операції; необоротні активи; облікова політика; оборотні активи; операційна діяльність; операційний цикл; основна діяльність; прибуток; примітки до фінансової звітності; принцип бухгалтерського обліку; розкриття; рух грошових коштів; стаття; сукупний дохід; суттєва інформація; фінансова діяльність; фінансова звітність.

Відповідно до п. 4 р. I НП(С)БО 1 метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [117].

Згідно із п. 1 р. II НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан); звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід); звіту про рух грошових коштів; звіту про власний капітал; приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства формується на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року [117]. Перші чотири форми

за НП(С)БО 1 отримали нові бланки для заповнення, тоді як чинними наразі залишаються:

- примітки до річної фінансової звітності (т. ф. № 5) [148];
- додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» [137].

С. Голов зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО 1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» і МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» (це стосується усіх форм звітності), та ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках. Взагалі, уніфіковані форми звітності апріорі не здатні врахувати специфіку діяльності всіх підприємств та усі ситуації, що виникатимуть на практиці. Тому встановлення уніфікованих форм фінансової звітності суперечить концепції МСФЗ [43]. Фінансова звітність, складена на основі методології МСФЗ за формами, наведеними у додатках НП(С)БО 1, є статистично-фінансовою. Фінансовою звітністю загального призначення можна вважати лише примітки до фінансових звітів [38, с. 7]. Доречно прислухатись до думки С. Голова, що у зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування П(С)БО як аналогів МСФЗ [38, с. 8]. За даними дослідження Фундації з МСФЗ країн Великої двадцятки та 46 інших країн, 95% країн заявило про намір запровадити саме МСФЗ як єдиний глобальний стандарт, а 80% вже прийняли МСФЗ для всіх або для більшості своїх публічних підприємств. У тих юрисдикціях, де МСФЗ уже прийнято, існують тільки незначні модифікації цих стандартів. Більше половини вже прийняли також МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs). У звіті зазначено, що шлях до МСФЗ у всіх країн різний, але кінцева мета одна — повне їх прийняття [174]. В. Жук наголошує, що першочергово важливим для України є не поспіх в процесах імплементації чи, навіть, адаптування МСФЗ, а нарощування здатності національних бухгалтерських шкіл брати участь в конвергенційних процесах їх підготовки [57, с. 166].

Для суб'єктів малого підприємництва та представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності відповідно до п. 2 р. II НП(С)БО 1 встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма та порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [133]. Водночас слід звернути увагу на п. 1 р. IV НП(С)БО 1, в якому зазначено, що підприємства, що для складання фі-

нансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим стандартом [117]. Отже, малі та середні підприємства, які ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, судячи з усього, повинні скласти повний комплект фінансової звітності, визначений НП(С)БО 1 [117], а не Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (Баланс т. ф. 1-м та Звіт про фінансові результати т. ф. 2-м), як це прописано в П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [133].

Відповідно до п. 13.1 ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати [111]. Проте, як зазначено у параграфах 5 — 8 МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», якщо підприємство подає проміжну фінансову звітність, то воно повинно подавати повний комплект фінансової звітності [208]. З юридичної точки зору пріоритет надається Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», адже, відповідно до п. 12.1 ст. 12 цього закону для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на web-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики [111]. Отже, виконуючи норми Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», існує ризик складання фінансової звітності, що не відповідатиме МСФЗ, а дотримуючись виключно вимог МСФЗ порушується закон.

Особливістю ухваленого НП(С)БО 1 є те, що у фінансовій звітності можна не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, та дозволяється доповнювати її додатковими статтями у разі необхідності. Так, згідно п. 4 р. II НП(С)БО 1 підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до стандарту, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: а) інформація є суттєвою; б) оцінка статті може бути достовірно визначена [117].

Аналізуючи НП(С)БО 1 з точки зору відповідності вітчизняної фінансової звітності, складеної за МСФЗ, необхідно зазначити:

1. У вітчизняних формах фінансової звітності з'явився такий показник, як сукупних дохід. Відповідно до п. 3 р. I НП(С)БО 1 термін «ін-

ший сукупний дохід» — це доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства [117]. Також, згідно з п. 3 р. І НП(С)БО 1 поняття «сукупний дохід» — це зміни у власному капіталі упродовж звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [117]. Вищевказані терміни являють собою такі самі поняття, що й в офіційному перекладі МСБО 1 «Подання фінансової звітності», де визначені як загальний сукупний прибуток та інший сукупний прибуток [200]. На практиці, бухгалтерам важко пояснити, що саме має на увазі Міністерство фінансів України, прибуток або дохід? Це в свою чергу свідчить про неякісний переклад МСБО (МСФЗ), про що було наголошено у нашому попередньому дослідженні [7].

2. Згідно параграфу 54 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» звіт про фінансовий стан повинен включати статті фінансові активи та фінансові зобов'язання [200]. Проте, такі статті не виділені у т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і № 2-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), що, вважаємо, суперечить підходам складання фінансової звітності згідно МСФЗ.

3. У т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і т. ф. № 1-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) наявні статті фінансових інвестицій. Така категорія у системі МСФЗ не визначена, тому це може призвести до непорозумінь між підходами НП(С)БО 1 та МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200].

4. Т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і № 2-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) не дозволяють виконувати параграф 55 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», згідно з яким «суб'єкт господарювання подає додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумкові суми у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання» [200].

5. У т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і т. ф. № 1-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) наявні статті 1040 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 1090 «Інші необоротні активи» та 1190 «Інші оборотні активи». На практиці у вищенаведені статті можуть потрапити як фінансові активи, так і нефінансові. Такий підхід буде суперечити МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200].

6. Щодо структури фінансової звітності, зокрема, звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) т. ф. № 2 Міністерство фінансів

України запропонувало окреме подання звіту про сукупний дохід — відповідні дані наводяться в спеціальному другому розділі т. ф. № 2. Параграф 81b МСБО 1 «Подання фінансової звітності» вище вказаний підхід допускає, проте вимагає, щоб другий звіт про сукупний прибуток починався з прибутку або збитку та відображав компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи) [200]. А другий розділ Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) т. ф. № 2 починається зі статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», код рядка 2400, що суперечить вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200].

7. Параграф 82a МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200] починаючи з 2012 року вимагає, щоб у звіті про сукупні доходи елементи іншого сукупного доходу були представлені в розрізі можливості їх перекласифікації у статті прибутку або збитку. Проте, вищевказана вимога не виконана у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [117].

8. У т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наводиться рядок 2455 «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» [117]. Така можливість надається параграфом 91b МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200]. Використовуючи цю можливість, підприємство має розподілити податок між тими елементами іншого сукупного доходу, які можуть згодом бути перекласифіковані в розділ прибутку або збитку, і статтями, що не будуть згодом перекласифіковані в розділ прибутку або збитку. Ця вимога МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200] також виявилася невиконаною.

9. Т. ф. № 3 Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) та т. ф. № 3-н Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) не містять окремих статей «Сплачений податок на прибуток», «Відсотки сплачені», що передбачено МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» і не дозволяють застосовувати окремі положення цього стандарту [214].

10. Параграф 106 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200] встановлює правило, згідно з яким у звіті про зміни капіталу повинен наводитися показник загального сукупного прибутку. Проте, т. ф. № 4 Звіт про власний капітал і т. ф. № 4-к Консолідований звіт про власний капітал такого показника не містять.

11. Згідно з параграфом 107 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200] суб'єкт господарювання повинен наводити у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суму дивідендів, визнаних як випла-

ти власникам упродовж цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію. Проте, цей показник у вітчизняних формах звітності показаний у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у статті 2650 «Дивіденди на одну просту акцію». Такий підхід щодо відображення дивідендів у фінансовій звітності також суперечить вимогам МСФЗ.

12. На відміну від інших форм звітності т. ф. № 4 Звіт про власний капітал не передбачає наведення інформації за попередній звітний період, що також суперечить МСФЗ.

Еволюція організації та побудови фінансової звітності показує, що у процесі глобалізації світового економічного простору така звітність набуває індивідуальних якісних ознак, що виділяють її у системі бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз норм НП(С)БО 1 дозволяє зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за НП(С)БО 1 суперечить концептуальній основі її підготовки за МСФО. Нові єдині форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ внаслідок їх відмінностей між собою несуть ризик до викривлення статистичних даних. Українські підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ, ігнорують використання типових форм Міністерства фінансів України для надання їх зовнішнім користувачам, окрім регуляторних органів, через те, що вищевказані форми нездатні повністю задовольнити вимоги МСФЗ.

2.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих та середніх підприємств

Малі та середні підприємства (*надалі* — МСП) є «міцним хребтом» розвинених економік. Наприклад, в Євросоюзі МСП становлять 99 % усіх підприємств та забезпечують 65 млн. людей робочими місцями (зокрема, в німецьких МСП працює 68,3 % усіх працівників країни, які підлягають під соціальне страхування). Від них також йде основний імпульс у ринковій економіці в зв'язку з власними інноваційними прагненнями. Враховуючи значення МСП, а також обмежений доступ до капіталу, держава зобов'язана підтримувати цей підприємницький сектор [84]. Кількість МСП у Європі — 28 млн.,

США — 25 млн., Великобританії — 4,7 млн., Гонконг — 800 тис., Бразилія — 6 млн. [221].

Питанням організації та методики складання фінансової звітності за МСФЗ для МСП у різні часи займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-економісти, зокрема, Г. Алексєєва, Г. Андрющенко, Ю. Бікіна, А. Богопольський, О. Бойко, М. Веллс, Т. Вільчинська, В. Гетьман, С. Голов, Н. Діденко, Д. Дзобоева, В. Жук, Ю. Левішева, Д. Лоует, Л. Кнорр, Я. Макінтош, С. Модеров, І. Морозов, В. Моссаковский, Я. Нікітіна, С. Пелькова, П. Пектер, Н. Позняковська, Т. Рибак, І. Тітова, Д. Хаас, О. Харламова, О. Хачіна, П. Холгейт, І. Чалий та інші знані науковці. З огляду на це, важливим є подальше дослідження організації та методики складання фінансової звітності за МСФЗ для МСП на вітчизняних підприємствах.

З появою на сайті Міністерства фінансів України (адреса сайту: <http://www.minfin.gov.ua>) перекладу на українську мову МСФЗ для МСП [89] висуюються нові вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для малих та середніх вітчизняних підприємств. Використання різних підходів щодо віднесення до складу МСП складає певні труднощі у застосуванні вищевказаного стандарту.

МСФЗ для МСП були оприлюднені 09 липня 2009 р. на мові оригіналу [199]. Вони містять 230 сторінок. В українському перекладі, що розміщений на сайті Міністерства фінансів України, МСФЗ для МСП містить 202 сторінки. На сьогодні ці МСФЗ перекладені на 24 мови: албанську, англійську, боснійську, вірменську, естонську, іврит, іспанську, італійську, казахську, китайську, кхмерську, литовську, македонську, монгольську, польську, португальську, російську, румунську, турецьку, українську, французьку, хорватську, чеську, японську [197]. У перекладі на українську мову МСФЗ для МСП містить вступ, 35 розділів та глосарій термінів. На мові оригіналу зміст МСФЗ для МСП доповнений похідною таблицею, основою для висновків та ілюстративними фінансовими звітами та контрольним переліком подання і розкриття інформації [220]. Варто зауважити, що у змісті українського перекладу МСФЗ для МСП [89] відсутній розділ 32 «Події після завершення звітного періоду», проте в самому тексті МСФЗ для МСП він є. Це в свою чергу свідчить про недоліки вітчизняного перекладу вищевказаного стандарту.

Поділ підприємств за їх розміром, на сьогодні, встановлено відповідно п. 55.3 ст. 55 Господарського кодексу України (надалі — ГКУ) від 16.01.2003 р. № 436-IV (табл. 2.1) [45].

Таблиця 2.1

Поділ підприємств за розміром відповідно до ГКУ [45]

№ з/п	Тип підприємства	Критерії	
		Середня кількість працівників, осіб	Річний дохід від будь-якої діяльності, млн. євро
1	Велике	≥ 250	≥ 50
2	Середнє	51 — 250	$10 < \text{сума} < 50$
3	Мале:	X	X
	Суб'єкт малого підприємництва	≤ 50	$\text{сума} \leq 10$
	Суб'єкт мікро-підприємництва	≤ 10	$\text{сума} \leq 2$

Критерії визначення підприємств як малих у різних країнах світу наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Критерії віднесення підприємств до малих у різних країнах світу [173, с. 536]

№ з/п	Країна	Критерії визначення малого підприємства		
		розмір активів	виручка від продажу	середня чисельність працівників, осіб
1	Бельгія	підприємства, які не перевищують жодне із значень		
		3,125 млн. євро	6,25 млн. євро	50
2	Данія	підприємства, які не перевищують упродовж двох років поспіль жодне із значень		
		20 млн. датських крон	40 млн. датських крон	50

Продовження табл. 2.2

№ з/п	Країна	Критерії визначення малого підприємства		
		розмір активів	виручка від продажу	середня чисельність працівників, осіб
3	Франція	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		0,267 млн. євро	0,534 млн. євро	10
4	Німеччина	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		3,4 млн. євро	6,9 млн. євро	50
5	Ірландія	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		1,9 млн. євро	3,8 млн. євро	50
6	Італія	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		3,65 млн. євро	7,3 млн. євро	50
7	Нідерланди	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		3,5 млн. євро	7,0 млн. євро	50
8	Норвегія	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		30 млн. норв. крон	60 млн. норв. крон	50
9	Іспанія	підприємства, які не перевищують упродовж двох років поспіль двох зі значень		
		2,4 млн. євро	4,7 млн. євро	50
10	Швейцарія	підприємства із середньою чисельністю не більше 20 осіб		
11	Англія	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		1,4 млн. фунтів стерлінгів	2,8 млн. фунтів стерлінгів	50
12	США	якщо підприємство зареєстроване у Канаді або США; не є інвестиційною компанією; дочірнє підприємство, більша частина капіталу якого належить материнській компанії		
13	Канада	-	25 млн. дол. США	-
14	Австралія	підприємства, які не перевищують двох зі значень		
		5 млн. дол.	10 млн. дол.	50

Частка малих та середніх підприємств у ВВП та зайнятості різних країн світу (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

**Частка малих та середніх підприємств
у ВВП та зайнятості різних країн світу [97]**

№ з/п	Країна	Частка ВВП малих та середніх підприємств країни, %	Частка зайнятих працівників у малих та середніх підприємствах, %
1	США	50	50
2	Країни ЄС	50 — 70	50 — 70
3	Японія	50	80
4	КНР	60	80
5	Південна Корея	50	80
6	Бразилія	60	65
7	Індія	20	65
8	Туреччина	25	65
9	Єгипет	25	80
10	Російська федерація	17	50
11	Україна	12	50

Відповідно до п. 1.2 р. 1 МСФЗ для МСП малими та середніми підприємствами є суб'єкти господарювання, які:

- а) не є підзвітними громадськості та;
- б) оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів. Наприклад, це власники, що не беруть участі в управлінні підприємством, фактичні та потенційні кредитори, а також кредитно-рейтингові агентства [220].

Згідно з п. 1.2 р. 1 МСФЗ для МСП підприємство є підзвітним громадськості, якщо:

- а) його боргові інструменти чи інструменти капіталу перебувають в обігу на публічному ринку, або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа чи позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або;

б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності. Це характерно для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків [220].

МСФЗ для МСП не містить кількісних критеріїв віднесення підприємств до малих і середніх. Базисним критерієм, за яким Рада з МСБО пропонує визначати, чи може підприємство використовувати даний стандарт, є його неpubлічність.

І. Чалий наголошує, що «... наші публічні АТ, незалежно від кількості працюючих та показників доходу, не є малими і середніми підприємствами в розумінні системи МСФЗ. В силу «публічності» свого статусу наші ПАТ «підзвітні громадськості» за визначенням» [185].

У результаті проведеного дослідження виявлено, що в питанні єдиного віднесення підприємств до тієї чи іншої категорії (малі, середні, великі) не досягнуто консенсусу між країнами. Проте, ані в жодній країні світу не використовуються критерії, в основі яких лежать юридичні норми. Зроблено припущення, що затверджені в прийнятих МСФЗ для МСП критерії є недостатньо раціональними у зв'язку з тим, що в світі на сьогоднішній день склалася модель, в якій вирішальний характер носять кількісні критерії. І якщо такі країни як ПАР беззастережно прийняли МСФЗ для МСП, то для країн з розвинутою економікою, де склалася своя система методів регулювання національної економіки, що досить успішно функціонує, ухвалити згаданий стандарт без будь-яких поправок буде досить проблематично. До того ж основною перевагою кількісних ознак перед якісними є зручність, доступність та простота їх використання.

Провідний вітчизняний вчений-економіст С.Ф. Голов зазначає, що МСФЗ для МСП по суті орієнтовані не на малі та середні підприємства як такі, а на підприємства, що складають звіти загального призначення, але не в лістингу [37, с. 10].

Порівняння повних МСФЗ (МСБО) та МСФЗ для МСП наведено в табл. 2.4.

Російський економіст Ж. Скребкова, говорячи про МСФЗ для МСП, зазначає, що скорочення методичних вказівок з бухгалтерського обліку в даному документі істотно спрощує процес формування бухгалтерської (фінансової) звітності в умовах переходу на міжнародні стандарти малих і середніх підприємств [159, с. 19].

Таблиця 2.4

Порівняння повних МСФЗ (МСБО) та МСФЗ для МСП

№ з/п	Найменування повних МСФЗ (МСБО)	Найменування розділів МСФЗ для МСП
1	2	3
1	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Розділ 2. Концепції та основоположні принципи Розділ 3. Подання фінансових звітів Розділ 4. Звіт про фінансовий стан Розділ 5. Звіт про сукупний дохід і Звіт про прибутки та збитки Розділ 6. Звіт про зміни у власному капіталі та звіт про дохід та нерозподілений прибуток Розділ 8. Примітки до фінансових звітів Розділ 22. Зобов'язання та власний капітал
2	МСБО 2 «Запаси»	Розділ 13. Запаси Розділ 27. Зменшення корисності активів
3	МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	Розділ 7. Звіт про рух грошових коштів
4	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Розділ 10. Облікова політика, облікові оцінки та помилки
5	МСБО 10 «Події після звітного періоду»	Розділ 32. Події після завершення звітного періоду
6	МСБО 11 «Будівельні контракти»	Розділ 23. Дохід від звичайної діяльності
7	МСБО 12 «Податки на прибуток»	Розділ 29. Податок на прибуток
8	МСБО 16 «Основні засоби»	Розділ 17. Основні засоби
9	МСБО 17 «Оренда»	Розділ 20. Оренда

Продовження табл. 2.4

№ з/п	Найменування повних МСФЗ (МСБО)	Найменування розділів МСФЗ для МСП
1	2	3
10	МСБО 18 «Дохід»	Розділ 23. Дохід від звичайної діяльності
11	МСБО 19 «Виплати працівникам»	Розділ 28. Виплати працівникам
12	МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»	Розділ 24. Державні гранти
13	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Розділ 30. Перерахування сум в іноземній валюті
14	МСБО 23 «Витрати на позики»	Розділ 25. Витрати на позики
15	МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»	Розділ 33. Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін
16	МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»	Аналогу немає
17	МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»	Розділ 9. Консолідовані та окремі фінансові звіти
18	МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»	Розділ 14. Інвестиції в асоційовані підприємства
19	МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	Розділ 31. Гіперінфляція
20	МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»	Розділ 15. Інвестиції у спільні підприємства
21	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»	Розділ 11. Базові фінансові інструменти
22	МСБО 33 «Прибуток на акцію»	Аналогу немає
23	МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»	Аналогу немає
24	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	Розділ 27. Зменшення корисності активів

Продовження табл. 2.4

№ з/п	Найменування повних МСФЗ (МСБО)	Найменування розділів МСФЗ для МСП
1	2	3
25	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»	Розділ 21. Забезпечення, умовні активи та зобов'язання
26	МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Розділ 18. Нематеріальні активи (крім гудвілу)
27	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	Розділ 12. Інші питання фінансових інструментів
28	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»	Розділ 16. Інвестиційна нерухомість
29	МСБО 41 «Сільське господарство»	Розділ 34. Спеціалізовані види діяльності
30	МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»	Розділ 35. Перехід на МСФЗ для МСП
31	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	Розділ 26. Платіж на основі акцій
32	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Розділ 19. Об'єднання бізнесу та гудвіл
33	МСФЗ 4 «Страхові контракти»	Аналогу немає
34	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Аналогу немає
35	МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»	Аналогу немає
36	МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»	Розділ 22. Зобов'язання та власний капітал
37	МСФЗ 8 «Операційні сегменти»	Аналогу немає
38	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	Розділ 11. Базові фінансові інструменти

Продовження табл. 2.4

№ з/п	Найменування повних МСФЗ (МСБО)	Найменування розділів МСФЗ для МСП
1	2	3
39	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	Розділ 9. Консолідовані та окремі фінансові звіти
40	МСФЗ 11 «Спільна діяльність»	Аналогу немає
41	МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»	Розділ 2. Концепції та основоположні принципи
42	МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»	Аналогу немає

МСФЗ для МСП не передбачає скороченого формату подання звітів у розумінні вітчизняного П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [133], він лише визначає деякі особливості обліку, що можуть використовувати малі та середні підприємства.

Відповідно до п. 3.17 р. 3 МСФЗ для МСП повний комплект фінансових звітів підприємства включає такі звіти:

- а) звіт про фінансовий стан на дату звітності;
- б) одне з двох:
 - і) єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період, в якому відображаються всі визнані упродовж періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення прибутку чи збитку (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу, або
 - ii) окремий звіт про прибутки та збитки та окремий звіт про сукупний дохід. Якщо підприємство приймає рішення подавати і звіт про прибутки та збитки, і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період;
- г) звіт про рух грошових коштів за звітний період;
- г) примітки, що містять стисле викладення облікової політики та іншу пояснювальну інформацію [220].

Згідно з п. 1 П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, застосовують тільки додаток 1 до цього положення (стандарту), а саме — фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства: т. ф. 1-м «Баланс» та т. ф. № 2-м «Звіт про фінансові результати» [133]. З вищеведеного зрозуміло, що у П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» немає звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів та приміток, а отже, виникає невідповідність між МСФЗ для МСП [220] та вітчизняним П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» [133].

Так, В. Моссаковський зазначає, що «До суттєвих відмінностей МСФЗ для МСБ порівняно із П(С)БО 25 слід віднести вельми докладний виклад окремих положень» [92, с. 4]. Враховуючи складність впровадження МСФЗ, зауважує: «...необґрунтованим є те, що розробники МСФЗ для МСБ наполягають на використанні малими підприємствами положень, передбачених МСФЗ 41 «Сільське господарство» [92, с. 6].

О. Радченко підкреслює, що для впровадження МСФЗ для МСП використовують спеціальну стратегію, яка включає два основні підходи до вирішення питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти:

1. Трансформація бухгалтерської звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у звітність в стандартах МСФЗ:

1.1. Повна трансформація (переведення даних бухгалтерського обліку в кінці періоду шляхом перекласифікації статей фінансової звітності або господарських операцій та внесення коригувань відповідно до МСФЗ);

1.2. Повна трансформація з урахуванням вимог щодо перерахунку в іноземну валюту (приведення даних бухгалтерського обліку за НП(С)БО в кінці періоду у відповідність до вимог МСФЗ з додатковим перерахуванням в іноземну валюту згідно встановлених курсів).

2. Конверсія або ведення паралельно з національними стандартами управлінського обліку відповідно до МСФЗ:

2.1. Повна конверсія (паралельний облік) (ведення спеціалістом з обліку двох баз даних фінансової звітності: української та міжнародної);

2.2. Трансляція (автоматизований процес перенесення даних в окремий регістр бухгалтерського або управлінського обліку з авто-

матичним коригуванням та формуванням звітності відповідно МСФЗ) [153, с. 209].

Для суб'єктів малого підприємництва та представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності відповідно до п. 2 р. II НП(С)БО 1 встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма та порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [117]. Водночас слід звернути увагу на п. 1 р. IV НП(С)БО 1, в якому зазначено, що підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим стандартом [117]. Отже, малі та середні підприємства, які ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, судячи з усього, повинні складати повний комплект фінансової звітності за визначеним НП(С)БО 1 [117], а не Фінансовим звітом суб'єкта малого підприємництва (Баланс т. ф. 1-м та Звіт про фінансові результати т. ф. 2-м), як це прописано в П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [133].

У зв'язку з цим, виникає питання чи варто за таких умов постійно «підганяти» П(С)БО під МСФЗ, якщо можна, наприклад, застосовувати МСФЗ для МСП замість П(С)БО. З іншого боку, навіщо підприємствам, які не є товариствами або фінансовими інститутами (але не можуть застосовувати П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»), взагалі складати примітки, які ніхто узагальнювати не буде.

Таким чином, на сьогодні, немає адаптованих форм фінансової звітності під вимоги МСФЗ для МСП, які б їм відповідали. Пропонується внести зміни до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» щодо адаптації фінансової звітності для малих та середніх підприємств під вимоги МСФЗ для МСП.

Отже, МСФЗ для МСП може використовуватися як малими, так і середніми вітчизняними підприємствами з метою отримання кредитів у закордонних банках, залучення іноземних інвестицій тощо, за умови, що витрати на складання звітності за МСФЗ для МСП не перевищать вигоди для бізнесу від її використання.

2.3. Алгоритм відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності підприємств України

Для вітчизняних підприємств у сучасних умовах господарювання надзвичайно важливим з позиції науки та практики є обґрунтування та впровадження раціональної системи бухгалтерського обліку з подальшою орієнтацією на задоволення специфічних інформаційних потреб користувачів, зважаючи на принцип адресності. Питання щодо відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств є дискусійним та потребує вирішення як у підприємницькому секторі, так і на державному рівні. Фінансова звітність є не тільки надійним інформаційним джерелом — це інструмент контролю, база для генерації управлінських рішень, основа аргументованого вибору економічної стратегії розвитку суб'єкта господарювання, підстава для мінімізації витрат та актуалізації фінансового результату.

Складання фінансової звітності вітчизняних підприємств потребує неабиякої майстерності. Втім, наявні форми фінансової звітності та нормативно-правові документи, а також роз'яснення щодо їх складання дещо спрощують роботу бухгалтера. Доречно наголосити, що значення певних рядків типових форм фінансової звітності має порівнюватися, а процедура перевірки такого збігу визначається як співставлення показників фінансової звітності. Один із показників, який найчастіше перевіряється фахівцями відділу Державної служби статистики та працівниками територіальних органів ДПГ Головного управління Міністерства доходів і зборів України під час приймання фінансової звітності, — це показник чистого прибутку (збитку) підприємства за звітний період.

Питанням відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема Г. Бикова, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Костюченко, С. Кучеркова, О. Левицька, В. Літник, Л. Ловінська, Ю. Мороз, А. Озеран, І. Панченко, В. Пархоменко, П. Попович, М. Пушкар, І. Стефанишин, І. Чалий, Н. Яцишин та інші. Отже, питання відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств в умовах глобальних змін набуває особливої актуальності.

Результати проведених статистичних досліджень [187] за напрямом «Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності» за 2008 — 2012 роки (рис. 2.1) свідчать про відсутність чіткої те-

нденції до зростання чистого прибутку підприємств, що спричинено кризовими явищами в економіці, а також наявності збиткових підприємств (від 37 до 46 %) в залежності від звітного року.

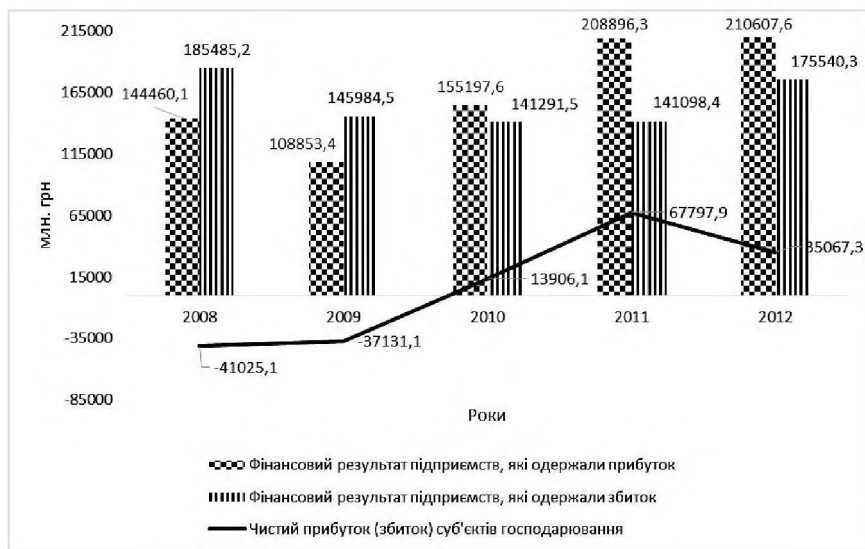


Рис. 2.1. Чистий прибуток (збиток) підприємств в Україні за 2008 — 2012 рр. [187]

Як видно з рис. 2.1, чистий збиток підприємств, що був отриманий у 2008 р. та 2009 р. складає відповідно 41025,1 млн. грн. та 37131,1 млн. грн. Цей й не дивно, адже у 2008 р. розпочалася світова фінансова криза, яка тривала впродовж 2009 р.

У 2010 р. чистий прибуток підприємств України склав 13906,1 млн. грн., що свідчить про поступовий вихід українських підприємств з фінансової кризи. Упродовж досліджуваного періоду (2008 — 2012 р.) найбільший показник чистого прибутку склав у 2011 р. 67797,9 млн. грн. Проте, у 2012 р. чистий прибуток суб'єктів господарювання зменшився на 32730,6 млн. грн. у порівнянні з 2011 р. або на 48,27 %.

Частка прибуткових та збиткових підприємств в Україні за 2008 — 2012 р. наведена на рис. 2.2.

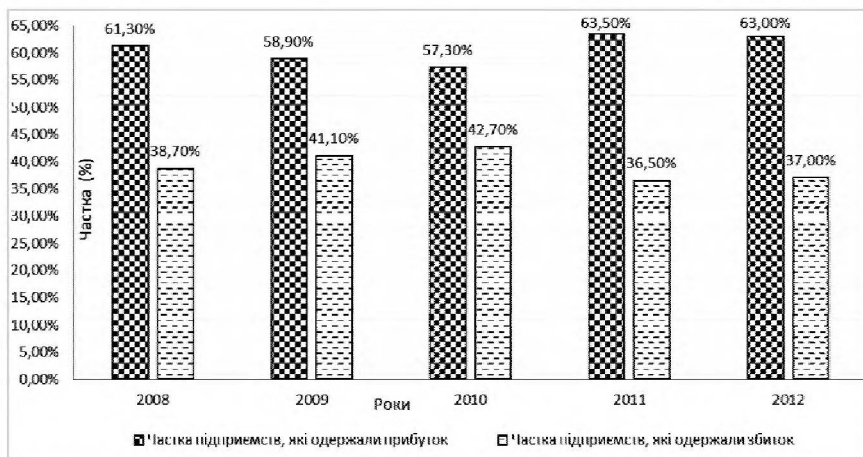


Рис. 2.2. Частка прибуткових та збиткових підприємств в Україні за 2008 — 2012 р.

З рис. 2.2 видно, що частка як прибуткових (57,3 — 63,5%), так і збиткових (37 — 42,7%) підприємств в Україні за останні 5 років суттєво не змінилась. І. Панченко наголошує, що вищенаведений стан унеможливує формування внутрішніх джерел фінансування, що в умовах виходу з фінансово-економічної кризи та адаптації умов господарювання має вагоме значення [104, с. 16]. Учений зазначає, що чинний механізм визначення фінансових результатів — прибутку або збитку — фіскально орієнтований та не враховує інтереси всіх зацікавлених осіб, що унеможливує здійснення ефективного управління підприємством в цілому, та прибутком зокрема [104, с. 19].

Формула, за якою розраховується чистий прибуток (збиток) підприємства, походить з типової форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (рис. 2.3) [117]. При цьому в чинній формі вищевказаного звіту з'явився дещо новий для підприємств, які складають фінансову звітність за НП(С)БО 1, показник — сукупний дохід. Інформація про сукупний дохід відображається у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати [117], що внаслідок змін, унесених НП(С)БО 1, дістав й іншу назву — Звіт про сукупний дохід. Згідно з п. 3 р. І НП(С)БО 1 сукупний дохід — це зміни у власному капіталі упродовж звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [117].

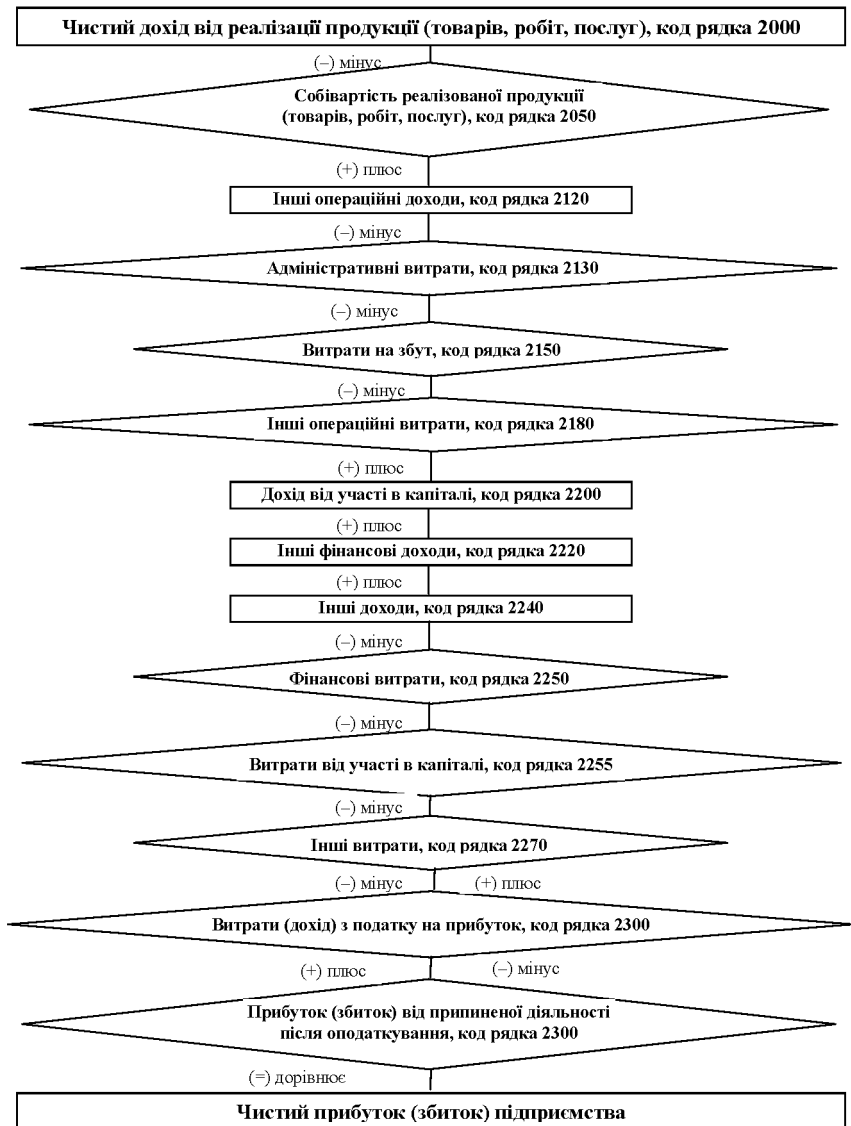


Рис. 2.3. Схема розрахунку чистого прибутку (збитку) підприємства відповідно до т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Ми підтримуємо думку І. Панченко, що чинна методика наведення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати, в цілому, та прибуток зокрема, не забезпечує розкриття інформації про фактори його формування. Відповідно, показник прибутку є досить агрегованим [104, с. 140].

Варто погодитись з думкою Ю. Мороз стосовно того, що необхідно вдосконалити фінансову звітність за формою 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) в частині формування чистого прибутку (збитку) [90, с. 139].

Відповідно до вищенаведеного визначення сукупного доходу в п. 3 НП(С)БО 1, результатом заповнення т. ф. Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) буде відображення змін у власному капіталі підприємства за звітний період унаслідок настання фактів господарського життя підприємства (що впливають на збільшення або зменшення чистого прибутку, збитків підприємства) та інших подій (що впливають на зміну решти видів власного капіталу підприємства, наприклад, операції з отримання безоплатних необоротних активів). Єдиний вид операцій, які не повинні відображатися у т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), — це операції з власниками, що спричинили зміни власного капіталу підприємства. Результати фактів господарської діяльності підприємства, які вплинули на зміну суми чистому прибутку (збитку), наводять у розділі I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а тих, що вплинули на зміну інших показників власного капіталу підприємства, — у розділі II даного звіту.

Неабиякої уваги потребує питання щодо відображення вищевказаних показників у т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) [117]. На нашу думку, сукупний дохід у балансі не відображається, а інший сукупний дохід має назву «дохід» лише умовно. Адже цей показник містить результати операцій, які вплинули не на чистий прибуток, а на інший власний капітал підприємства. І хоча в балансі немає окремого рядка для наведення суми іншого сукупного доходу за звітний період і ця сума не відображається у складі суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), інший сукупний дохід збільшує або зменшує суму додаткового капіталу (рядок 1410 «Додатковий капітал») т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан). Ми підтримуємо думку провідного вітчизняного вченого-економіста С. Голова, який наголошує, що сукупний дохід не може охоплювати всі зміни (зокрема, зменшення) у влас-

ному капіталі внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [38, с. 3].

Чистий прибуток (збиток) підприємства, визначений за розділом I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), як і раніше, впливає на пасив т. ф. № 1 Баланс, а саме на показники розділу I «Власний капітал». Основна проблема в тому, що деякі фахівці контролюючих органів помилково вважають, що значення чистого прибутку (збитку) підприємства впливає лише на значення рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Тому під час перевірки поданої фінансової звітності підприємства вони вимагають відповідності цих показників, яку можна відобразити умовно у формулі:

Чистий прибуток (збиток) підприємства (рядок 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» або 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» розділу I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) = Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на кінець звітного періоду — Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на початок звітного періоду (графа 4 — графа 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс).

Однак, наведена формула не враховує факт використання нерозподіленого прибутку підприємства, якого часто лише у т. ф. № 1 Баланс та т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) не можна побачити. Річ у тім, що підприємство зазвичай створюється для отримання прибутку та розпоряджається власним прибутком так, як вирішать власники. Наприклад, для низки підприємств чинним законодавством встановлено обов'язок створювати певні резерви за рахунок власного прибутку. Отже, за рахунок власного прибутку на підприємстві створюється резервний капітал (рядок 1415 «Резервний капітал»). І це чи не єдиний випадок, в якому, щоб довести правильність складання т. ф. № 1 Баланс та т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), не обов'язково звертатися до інших форм фінансової звітності. Адже у такому разі працюватиме інша умовна формула:

Чистий прибуток (збиток) (рядок 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» або 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» розділу I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) = (Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на кінець звітного періоду — Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на початок звітного пері-

оду (графа 4 — графа 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс)) + (Резервний капітал на кінець звітної періоду — Резервний капітал на початок звітної періоду (графа 4 — графа 3 рядка 1415 «Резервний капітал» т. ф. № 1 Баланс)).

Щодо цього випадку відомості наводяться у графах 6 «Резервний капітал» та 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4210 «Відрахування до резервного капіталу» т. ф. № 4 Звіту про власний капітал. У графі 6 «Резервний капітал» — збільшення резервного капіталу, а в графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» — зменшення нерозподіленого прибутку підприємства. Звичайно, абсолютне значення цих показників у рядку 4210 «Відрахування до резервного капіталу» т. ф. № 4 Звіту про власний капітал має збігатися.

У решті випадків використання нерозподіленого прибутку підприємства доведеться пояснювати, обов'язково звертаючись до т. ф. № 4 Звіту про власний капітал. Наведемо наступні приклади:

1. Виплата дивідендів підприємства. Відомо, що дивіденди — це частка чистого прибутку, яка за рішенням засновників, учасників (або згідно з установчими документами) виплачується засновникам (учасникам). Відповідно, якщо впродовж звітної періоду відбулася така виплата, то сума нерозподіленого прибутку на кінець звітної періоду буде меншою. Сума виплачених дивідендів відображається у рядку 4200 «Відрахування до резервного капіталу» (графа 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)») т. ф. № 4 Звіту про власний капітал.

2. Виправлення помилок минулих періодів. Згідно з п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [141] та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (надалі — Інструкція № 291) [63], виправлення помилок минулих років, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (збитку), відбувається у кореспонденції з рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», а, отже, шляхом коригування чистого прибутку (збитку) на початок звітної року. Але таке коригування не зазначається ані у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), ані в т. ф. № 1 Баланс (у ньому наводиться вже кінцевий результат коригування — змінений залишок нерозподіленого прибутку або непокритого збитку на початок року). Утім, щоб довести правильність складання фінансової звітності підприємства, слід звернутися до рядків 4010 «Виправлення помилок» та 4095 «Скоригований залишок на початок року» (графа 7 «Нерозподілений прибуток

(непокритий збиток)» т. ф. № 4 Звіту про власний капітал. У рядку 4010 «Виправлення помилок» відображається сума виправлення (тобто збільшення або зменшення нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку), а у рядку 4095 «Скоригований залишок на початок року» — вже виправлений на суму збільшення або зменшення залишок нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку на початок року. Згідно з п. 97 Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476 [114], значення, наведене у графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року», має відповідати значенню графи 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс. Також значення графи 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року» має відповідати сумі значень графи 7 рядків 4000 «Залишок на початок року» (в якому наводиться ще не скориговане значення показника на початок року) і 4010 «Виправлення помилок».

Додатково слід звернутися до приміток до фінансової звітності. Адже згідно з п. 20 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» у примітках до фінансової звітності розкривається така інформація щодо виправлення помилок, що мали місце у попередніх періодах:

- 1) зміст і суму помилки;
- 2) статті фінансової звітності минулих періодів, які були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- 3) факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення [141].

3. Зміна облікової політики підприємства. Згідно з п. 12.1 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» вплив змін облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності, зокрема, шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Отже, у графі 7 рядка 4005 «Коригування: Зміна облікової політики» відображається сума коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) внаслідок зміни облікової політики, а в графі 7 рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року» — вже виправлений на суму збільшення або зменшення залишок нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку на початок року. І знову ж таки значення, наведене у графі 7 рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року», має відповідати значенню графи 3 рядка 1420

«Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс. Також значення графи 7 рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року» має відповідати сумі значень графи 7 рядків 4000 «Залишок на початок року» (в якому наводиться ще не скориговане значення показника на початок року) і 4005 «Коригування: Зміна облікової політики».

Крім того, згідно з п. 22 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» у примітках до фінансової звітності розкриваються [141]:

- 1) причини та суть зміни;
- 2) сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Отже, ще раз наголошуємо: значення чистого прибутку (збитку) та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та т. ф. № 1 Баланс порівняти можна дуже не часто. Це радше виняток, ніж правило, коли збільшення (зменшення) рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс збігається із сумою чистого прибутку або збитку підприємства за звітний період, коли не було жодних змін суми прибутку крім фінансового результату поточного року. Зокрема, для пояснення розбіжностей між цими показниками складають т. ф. № 4 Звіт про власний капітал. І саме ця форма допоможе бухгалтеру швидко дати відповідь на будь-які запитання контролюючих органів щодо формування та стану власного капіталу підприємства.

2.4. Питання щодо порядку складання звітності в контексті законодавчих змін

Дійсність є такою, що глобалізаційні процеси, зміна суспільно-економічної формації, інтелектуалізація та інформатизація суспільства висунули нові вимоги до потреб організації бізнесу. Поява нових об'єктів обліку, потреба в інформаційних ресурсах, які виступають своєрідним капіталом, започаткування нових систем обліку змінила суспільний світогляд щодо організації та подання підсумкової облікової інформації, затребуваної всіма групами користувачів. Як і раніше фінансова звітність залишається єдиним надійним джерелом інформації щодо реального фінансово-економічного стану компанії та її цінності в агресивному ринковому середовищі. Фінансова звітність є не тільки надійним інформа-

ційним джерелом — це інструмент контролю, база для генерації управлінських рішень, основа обґрунтованого вибору економічної стратегії розвитку, підстава для мінімізації витрат та актуалізації фінансового результату.

Існує прямий зв'язок між посиленням економічної боротьби, ускладненням ринкових відносин та інформацією, що міститься у фінансовій звітності — значно збільшується інформаційний запит користувачів, який проявляється через потребу збільшення аналітичності, що дає реальну можливість зменшити рівень інформаційної асиметрії, яка так чи інакше притаманна будь-якому інформаційному джерелу, особливо, якщо це стосується підсумків та результатів.

Довгий час науковці, практики з питань обліку звертали увагу на необхідність якісних змін щодо складання та подання фінансової звітності. Особливо наголошувалася думка щодо законодавчих змін, які мали посприяти вирішенню питання щодо актуалізації облікової інформації, презентованої у підсумковій звітності. Це не означає, що була переосмислена роль фінансової звітності чи змінена її первісна природа — були запроваджені зміни, які мали узгодити інтереси та інформаційні очікування учасників економічних процесів.

Представники вітчизняних наукових шкіл, які опікуються питаннями розвитку теоретико-методологічних основ та техніко-технологічного інструментарію бухгалтерського обліку останнім часом розвивають проблеми та суперечливі питання, які стосуються формування фінансової звітності, враховуючи вимоги нового часу. Не втрачає своєї вагомості дискусійність проблеми, яка виникла на тлі різних поглядів та підходів до методики та технології складання фінансової звітності. Неабиякий внесок у розвиток питання щодо оптимізації складання фінансової звітності зробили такі науковці, як С. Голов, І. Голошевич, З. Гудайлюк, С. Гушко, В. Жук, Т. Каменська, О. Канцуров, В. Костюченко, Р. Коршикова, Р. Кузіна, С. Кузнецова, В. Лінник, В. Мервенецька, О. Небильцова, В. Пархоменко, В. Ричаківська, Л. Снігурська, П. Хомин, М. Чумаченко, Н. Яцишин та інші. На теперішній час серед науковців панує твердження щодо необхідності врахування принципу адресності при підготовці фінансової звітності, тобто є нагальна потреба знизити інформаційні розриви шляхом врахування потреб користувачів, які є не просто користувачами інформації, а її фактичними замовниками, задоволення інтересів яких прямо пов'язане з можливостями подальшого розвитку організації. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань вчених-економістів зауважимо, що законодавчі зміни ще

не знайшли достатнього опрацювання в їх роботах, що логічно передбачає поглиблення та розширення дослідження в напрямі організаційно-методологічних аспектів складання фінансової звітності в контексті законодавчих змін.

Призначення бухгалтерського обліку полягає в належній підготовці інформації, яка достовірно, неупереджено та в повному обсязі відображає реальний стан підприємства, як наслідку фінансово-господарської діяльності. Роль фінансової інформації з кожним днем збільшується, оскільки саме її достатність та доступність в кінцевому добутку є визначальним фактором обґрунтування керованого впливу на діяльність підприємства та результатів обраної управлінської альтернативи. На розвиток фінансової звітності значний вплив справляють макро- та мікроекономічні фактори, серед яких домінуюче місце зайняли потреби та вимоги користувачів звітності. Орієнтуючись на кращу світову практику неодноразово наголошувалось на необхідності серйозних структурних перетворень, які дозволять актуалізувати підсумкову інформацію, яку наводять у фінансовій звітності. Її велику роль в оптимізації фінансової звітності відведено саме державним органам, що мають виключне право на внесення змін та коригувань до національних стандартів обліку, якими регулюються не тільки питання складання й подання фінансової звітності, а й загальні теоретико-методологічні аспекти організації та ведення обліку на українських підприємствах.

Новацією сьогодення, запропонованою законодавчим апаратом України, є затвердження відповідно до наказу № 73 від 07.02.2013 р. Міністерства фінансів України НП(С)БО 1 [117], яким затверджено нові форми фінансової звітності. Водночас НП(С)БО 1 не містить інструктивних матеріалів щодо заповнення форм фінансової звітності. Така фінансова звітність вже не має «застиглих» форм, вона — конструктор [44, с. 50].

Тому для розв'язання питання щодо заповнення фінансової звітності законодавчим органом було видано Методичні рекомендації № 433 [115]. Відповідно до п. 1.1 цих методичних рекомендацій, вони можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) [115].

Порядок заповнення таких форм, як примітки до річної фінансової звітності (т. ф. № 5) [148] та додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» [137], з введенням нових форм

фінансової звітності [117] на сьогодні залишається без змін. Адже вказані вище форми не переглядалися.

При проведеному аналізі Методичних рекомендацій № 433 [115], зроблено наступні висновки:

1. У п. 2.29 Методичних рекомендацій № 433 [115] зазначено, що в рядку 1136 потрібно відображати «дебіторську заборгованість з податку на прибуток» т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан). У п. 5 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [126] йдеться про те, що перевищення сплаченого податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю. Аванси з податку на прибуток, ідентифіковані як дебіторська заборгованість, повинні бути включені у відповідний рядок 1136 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, у тому числі з податку на прибуток». Однак, п. 2.28 Методичних рекомендацій № 433 [115] висунуто інше припущення, згідно якого аванси з податку на прибуток мають бути наведені у рядку 1130 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами», призначеного для відображення розрахунків за виданими авансами. Суперечливість логіки ведення бухгалтерського обліку та роз'яснень Міністерства фінансів України щодо авансових платежів з податку на прибуток може бути обумовлена поправками до форм фінансової звітності, пов'язаними з коригуваннями МСФЗ. Параграфом 54 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200] запроваджена окрема репрезентація в балансі зобов'язань і активів з поточного податку на прибуток. Поточним податком на прибуток вважається податок, визначений у звітному періоді згідно чинного законодавства. Якщо податок на прибуток не визначається щокварталу в податковій декларації, то в проміжних періодах такий податок відсутній. Отже, формально авансові платежі з податком на прибуток не пов'язані. Якщо припустити, що новий балансовий рядок 1136 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, у тому числі з податку на прибуток» призначений саме для дебіторської заборгованості з поточного податку на прибуток, то цілком зрозуміло, що авансовий платіж не може бути за ним відображений. У будь-якому разі в новому балансі авансові платежі з податку на прибуток, виходячи з нового на них погляду, будуть віддистанційовані від звичайних переплат з податку на прибуток. При цьому незмінним залишиться порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку — за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». 25.06.2013 р. Міністерство фінансів України видало Наказ № 635, яким було змінено пункт 2.28 розділу II Методичних

рекомендацій № 433, а саме слова «..., а також сума авансового внеску з податку на прибуток у випадках, передбачених законодавством» замінити словами «у рахунок наступних платежів» [94]. Це свідчить про те, що фахівці Міністерства фінансів України погодилися з тезою, що авансові внески з податку на прибуток мають статус дебіторської заборгованості з поточного податку на прибуток.

2. Зауважимо недосконалість та незручність структури другого розділу т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Звертаючи увагу на назви рядків, треба поглянути на рядки 2445 «Інший сукупний дохід» та 2450 «Інший сукупний дохід до оподаткування». Відповідно до п. 3.32 Методичних рекомендацій № 433 [115] інший сукупний прибуток до оподаткування складається з показників дооцінки певних активів, капітальних курсових різниць, частин капіталу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу. Тобто, щоб отримати показник іншого сукупного доходу, потрібно до сукупного доходу додати ще кілька показників. З цього можна зробити беззаперечний висновок щодо неопрацьованості методичних рекомендацій, запропонованих Міністерством фінансів України. Так, зокрема, у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200] коректно надано склад і структуру іншого сукупного доходу, тоді як вітчизняна практика наразі відрізняється серйозною методологічною помилкою у частині пропозиції рядка 2445 «Інший сукупний дохід», що являє собою безсистемне неупорядковане накопичення інформації, яка піддається критиці з точки зору доцільності та відповідності. Внаслідок цього практики з питань ведення бухгалтерського обліку, які керуються в своїй роботі вітчизняними П(С)БО та не є досвідченими у питанні формування показника сукупного доходу, матимуть наразі складності в їх роботі, причина чого — недосконала структура другого розділу т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». З цього постає законмірне та цілком логічне питання — яким чином бухгалтерам заповнювати рядок 4110 «Інший сукупний дохід за звітний період» т. ф. № 4 «Звіт про власний капітал»? Методичними рекомендаціями № 433 [115] у п. 5.8 з цього приводу зауважено, що: «У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати». Ця пропозиція є велими цікавою, оскільки, як уже відомо, у т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» є кілька статей іншого сукупного доходу, що, логічно, потребує відповіді на питання, яку саме статтю доцільно брати для заповнення т. ф. № 4 «Звіт про власний капітал».

Знову ж таки, спираючись на логіку — це показник рядка 2460 «Інший сукупний дохід після оподаткування» т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Проте, це власна логіка практиків з бухгалтерського обліку, яка йде дещо врозріз з твердженням Міністерства фінансів України. Тому залишається чекати наступних рекомендацій (листів, роз'яснень), які, на сподівання бухгалтерської спільноти, не міститимуть двоякого розуміння та не призводитимуть до вищевказаних суперечностей.

3. Недоліком Методичних рекомендацій № 433 [115], на нашу думку, є те, що вони не надають відповіді на запитання, чи потрібно заповнювати в другому розділі «Сукупний дохід» т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» інформацію за аналогічний період попереднього року, враховуючи те, що за минулий рік такий показник був відсутній у т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати». У п. 4 р. III НП(С)БО 1 вказується, що фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди [117]. Керуючись вищезазначеним, можна зробити висновок, що наводити показники за аналогічний період минулого року в новій формі фінансової звітності все ж необхідно. А, якщо ж користуватися п. 43 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в якому зазначено, що за деяких обставин неможливо перекласифікувати порівняльну інформацію за певний попередній період для досягнення зіставності з поточним періодом, наприклад, суб'єкт господарювання міг не зібрати дані у попередньому періоді (періодах) так, щоб це дозволило провести перекласифікацію, і неможливо відтворити відповідну інформацію [200], то таку інформацію за минулий період можна було б не наводити.

15.07.2013 р. на офіційному web-сайті Міністерства фінансів України був оприлюднений наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 «Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [94] (надалі — Методичні рекомендації № 635). Цими Методичними рекомендаціями № 635 було урегульовано питання облікової політики на підприємстві, зокрема формування інформації для складання фінансової звітності.

Методичні рекомендації № 635 [94] складаються з трьох частин: загальних положень, основної частини — про формування облікової політики та прикінцевої частини — про зміну облікової політики. У п. 1.3 Методичних рекомендацій № 635 [94] зазначено, що вибір облікових альтернатив

фіксується у розпорядчому документі про облікову політику, а в п. 3.4 на дано стислі рекомендації щодо оформлення такого документа. На нашу думку, це може бути як єдиний розпорядчий документ, в якому заздалегідь будуть передбачені всі параметри облікової політики, потрібні підприємству (так званий наказ про облікову політику), так і кілька розпорядчих документів (наказів, розпоряджень керівника підприємства), в яких можуть встановлюватися параметри облікової політики в міру виникнення потреби у визначенні саме цих параметрів. Наведемо параметри облікової політики, які визначаються підприємством самостійно (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Параметри облікової політики, які визначаються підприємством самостійно

№ з/п	Пункт Методичних рекомендацій № 635 [95]	Облікова альтернатива, параметри облікової політики	Документ, що передбачає таку альтернативу і правила її використання
1	2	3	4
1	2.2	Метод оцінки запасів при вибутті	п. 9, 16 — 23, 33 П(С)БО 9 «Запаси» [144]
2	2.3	Правила визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (одного з методів оцінки запасів при вибутті)	
3	2.4	Включення ТЗВ до первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні	
4	2.5	Методи амортизації ОЗ, інших НМА, НА, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю	п. 5.2, 16 — 21, 26 — 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» [142], п. 19 — 24, 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143]
5	2.6	Вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА	
6	2.7	Правила переоцінки необоротних активів	

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Пункт Методичних рекомендацій № 635 [95]	Облікова альтернатива, параметри облікової політики	Документ, що передбачає таку альтернативу і правила її використання
1	2	3	4
7	2.8	Використання 8-го і 9-го класів рахунків бухгалтерського обліку	р. 1 Інструкції № 291 [63]
8	2.9	Облік сум попередніх дооцінок (уцінок) і відновлення (зменшення) корисності при вибутті об'єктів основних засобів	п. 20, 21 П(С)БО 7 «Основні засоби» [142]
9	2.10	Метод обчислення резерву сумнівних боргів (за потреби — спосіб визначення коефіцієнта сумнівності)	п. 8, 9 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [119]
10	2.11	Порядок класифікації зобов'язань і створення забезпечень за ними	п. 6, 13 — 18 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [120]
11	2.12	Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану. Облік виплат працівникам, які не визначено засновницькими або розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок чистого прибутку	Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності [93], П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [134]
12	2.13	Визнання (визначення) доходу від надання послуг залежно від ступеня завершеності операцій з надання послуг	п. 10 — 14 П(С)БО 15 «Дохід» [124]

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Пункт Методичних рекомендацій № 635 [95]	Облікова альтернатива, параметри облікової політики	Документ, що передбачає таку альтернативу і правила її використання
1	2	3	4
13	2.14	Формування інформації у бухгалтерському обліку із застосуванням сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, принципів ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [137]
14	2.15	Правила визнання та склад витрат	П(С)БО 16 «Витрати» [125]
15	2.16	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	
16	2.17	Визнання (визначення) доходів і витрат залежно від ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	п. 4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [127]
17	2.18	Метод визнання фінансових активів	п. 15, 19 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [122]
18	2.19	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	
19	2.20	Кількісні критерії та якісні ознаки істотності інформації про господарські операції, події і статті фінансової звітності	Визначення «істотної інформації» затверджено п. 3 розділу 1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [117]. Критерії та ознаки істотної інформації визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами виходячи з потреб користувачів такої інформації

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Пункт Методичних рекомендацій № 635 [95]	Облікова альтернатива, параметри облікової політики	Документ, що передбачає таку альтернативу і правила її використання
1	2	3	4
20	2.21	Відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань платника податку на прибуток	п. 14, 15 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [126]
21	2.22	Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості	п. 4, 6 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [140]
22	2.23	Перелік пов'язаних осіб	п. 3 П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [131]
23	2.24	Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	п. 6 П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» [132]
24	2.25	Порядок і дата визнання необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу	п. 1 — 4 р. II П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [135]
25	2.26	Виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік	За рішенням підприємства згідно з ч. 5 ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [111] та п. 7 р. II НП(С)БО 1 [117]

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Пункт Методичних рекомендацій № 635 [95]	Облікова альтернатива, параметри облікової політики	Документ, що передбачає таку альтернативу і правила її використання
1	2	3	4
26	2.27	Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації	Встановлюються за самостійним рішенням керівництва підприємства, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим згідно із законодавством, зокрема згідно п. 3 Інструкції щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів і розрахунків [95]
27	2.28	Одиниця бухгалтерського обліку запасів	п. 7 П(С)БО 9 «Запаси» [144]
28	2.29	Спосіб складання звіту про рух коштів — за прямим або непрямим методом	За рішенням підприємства згідно з п. 9 р. П НП(С)БО 1 [117]
29	2.30	Формування первісної вартості основних засобів	п. 8 — 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» [142]

У р. 3 Методичних рекомендацій № 635 [94] описано порядок зміни облікової політики. Випадки зміни облікової політики наведено у п. 3.3 Методичних рекомендацій № 635 [94] і загалом відповідають переліченим у п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [141]. Зміни до облікової політики можуть оформлюватися окремими розпорядчими документами, а також шляхом викладення наказу Про облікову політику у новій редакції. Крім того, у п. 3.5 Методичних рекомендацій № 635 [94] вказується, що інформація про облікову політику, прийняту на підприємстві, має роз-

криватися у примітках до фінансової звітності у вигляді опису або шляхом додавання копії розпорядчого (-их) документа (-ів). Чимало параметрів облікової політики визначаються в момент здійснення господарської операції або її облікового проведення. Такий вибір може оформлюватися шляхом видання розпорядчих документів саме для цієї операції або фіксуватися у первинних документах. На нашу думку, такі документи можна вважати підтвердженням облікової політики підприємства, хоча повноцінною заміною розпорядчих документів вони не є.

Правила, встановлені ухваленими нормативно-правовими документами (НПСБО 1 [117], Методичними рекомендаціями № 433 [115], Методичними рекомендаціями № 635 [94]) у 2013 р., мають на меті узгодити всі сторони проблемного питання під назвою складання та подання фінансової звітності. Зроблена спроба актуалізувати звітну інформацію, підвищити рівень її аналітичності й дещо пропустити облікову інформацію через призму інформаційних потреб внутрішнього та зовнішнього оточення. Можна констатувати, що зміни, внесені з подачі Міністерства фінансів України, мають вирішальний вплив на теорію та практику ведення обліку. Поки ще зарано робити якісь висновки щодо якості цих, в своєму сенсі дещо революційних, змін. Звісно, що не була докорінно перебудована система обліково-звітного забезпечення й не мають ці зміни жодного глобального прояву в теорії системи бухгалтерського обліку. Нами зроблена спроба презентувати авторське осмислення законодавчих змін, які, в деяких аспектах, мають певний суперечливий характер. Не можемо не погодитися, що дане дослідження тільки поглибить дискусійність, але саме в цьому і криється перспектива наукового пошуку, який не виникає сам по собі, а є результатом зіткнення тверджень, поглядів та упереджень, які походять й з емпіричного досвіду, й опанування світової практики.

Висновки за розділом 2

У результаті проведених досліджень нами були зроблено такі висновки та внесено пропозиції:

1. Проведений аналіз норм НП(С)БО 1 дає змогу зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за НП(С)БО 1 су-

перечить концептуальній основі її складання за МСФО. Нові єдині форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ внаслідок їх відмінностей між собою несуть ризик викривлення статистичних даних.

2. У результаті проведеного дослідження виявлено, що в питанні єдиного віднесення підприємств до тієї чи іншої категорії (малі, середні, великі) не досягнуто консенсусу між країнами. Проте в жодній країні світу не використовуються критерії, в основі яких лежать юридичні норми. Зроблено припущення, що затверджені в прийнятих МСФЗ для МСП критерії є недостатньо раціональними в зв'язку з тим, що в світі на сьогоднішній день склалася модель, в якій вирішальний характер так чи інакше мають кількісні критерії. І якщо такі країни як ПАР беззастережно прийняли МСФЗ для МСП, то для країн з розвинутою економікою, де склалася своя система методів регулювання національної економіки, що досить успішно функціонує, ухвалити згаданий стандарт без будь-яких поправок буде досить проблематично. До того ж основною перевагою кількісних ознак перед якісними є зручність, доступність і просто-та їх використання.

3. Значення чистого прибутку (збитку) та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та т. ф. № 1 Баланс порівняти можна дуже не часто. Це радше виняток, ніж правило, коли збільшення (зменшення) рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) збігається із сумою чистого прибутку або збитку підприємства за звітний період, коли не було жодних змін суми прибутку, крім фінансового результату поточного року. Зокрема, для пояснення розбіжностей між цими показниками складають т. ф. № 4 Звіт про власний капітал. І саме ця форма допоможе бухгалтеру швидко дати відповідь на будь-які питання контролюючих органів щодо формування та стану власного капіталу підприємства.

4. Зроблена спроба актуалізувати звітну інформацію, підвищити рівень її аналітичності й пропустити облікову інформацію через призму інформаційних потреб внутрішнього та зовнішнього оточення. Можна констатувати, що зміни, внесені з подачі Міністерства фінансів України, мають вирішальний вплив на теорію та практику ведення обліку. Поки ще зарано робити будь-які висновки з приводу якості цих революційних, змін. Звісно, що не була до-

корінно перебудована система обліково-звітного забезпечення й не мають ці зміни жодного глобального прояву в теорії системи бухгалтерського обліку. Презентоване авторське осмислення законодавчих змін, які, в деяких аспектах, мають певний суперечливий характер.

Основні положення розділу 2 опубліковано в роботах [4; 6 — 8; 10 — 12].

3 РОЗДІЛ

СУЧАСНІ ЗМІНИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1. Оцінка міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку

В умовах постінформаційного розвитку суспільства та впливу як вітчизняних, так і міжнародних інституцій, процеси стандартизації, уніфікації та гармонізації бухгалтерського обліку потребують перегляду та подальшого розвитку організаційних та методологічних підходів до формування його єдиних підходів. Для успішного впровадження МСФЗ у вітчизняну практику обліку, перш за все, необхідно з'ясувати відмінності, що закладені НП(С)БО. Звідси, особливого значення набуває питання оцінки та виділення особливостей обліку за НП(С)БО та МСФЗ у порівняльному аспекті.

Питанням оцінки та виділення особливостей бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами в різний час займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема Н. Білинська, Ф. Бутинець, С. Голов, Р. Грачова, С. Гушко, І. Динько, Т. Єфіменко, І. Жолнер, В. Жук, О. Канцуров, В. Костюченко, Т. Кучеренко, Н. Лоханова, В. Моссаковский, М. Огійчук, В. Пархоменко, Н. Семенишена, Б. Хілл, І. Чалий, М. Шигун та інші. На теперішній час серед науковців панує твердження щодо необхідності подолання невідповідності окремих положень, що закладені в НП(С)БО, і які концептуально відрізняються від вимог МСФЗ, тобто є нагальна потреба оптимізувати НП(С)БО під МСФЗ, а в подальшому й відмовитися від їх застосування. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вітчизняних вчених-економістів, зауважимо, що законодавчі зміни ще не знайшли достатнього опрацювання в їх роботах. Це логічно передбачає поглиблення та розширення дослідження в напрямі виділення особливостей бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами.

У наших попередніх дослідженнях були висвітлені питання принципів бухгалтерського обліку з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду [14], проблеми застосування МСФЗ в Україні [7].

Основні відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів:

1. Визначення біологічного активу. Відповідно до параграфу 5 МСБО 41 «Сільське господарство» [213] біологічний актив — це жива тварина або рослина. Проте, у п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [138] слово «жива» відсутнє, що є досить суттєвим для даного виду активів й ігнорувати це недоречно та помилково.

2. Класифікація біологічних активів. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» відсутнє розмежування на зрілі та незрілі біологічні активи. Такому розмежуванню і характеристиці активів приділено значну увагу у параграфі 45 МСБО 41 «Сільське господарство» [213]. Також, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» [138] відсутнє поняття «споживні біологічні активи» та «плодоносні біологічні активи», які розглянуті у параграфі 44 МСБО 41 «Сільське господарство» [213].

3. Державні гранти у сільське господарство. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» [138] відсутній розділ щодо відображення в обліку державних грантів. Єдиний п. 23 у П(С)БО 30 «Біологічні активи» [138] присвячений цільовому фінансуванню та визнанню його доходом. У МСБО 41 «Сільське господарство» державним грантам, пов'язаним з сільськогосподарською діяльністю та біологічними активами, присвячені параграфи 34 — 38 [213]. При цьому виділяються і характеризуються види грантів — безумовний (параграф 34) та умовний (параграф 35) [213]. Також, наведено порядок визнання доходу від державних грантів.

4. Аналіз фізичних змін та цінової політики. У МСБО 41 «Сільське господарство» наведено Приклад 2 з метою надання методики аналізу впливу на зміну справедливої вартості біологічного активу таких двох чинників: фізичних змін та змін у цінах [213]. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» [138] ніяких положень щодо такого аналізу та розкриття інформації немає.

Як зазначає вітчизняний вчений В. Жук, закладена МСБО 41 «Сільське господарство» методологія оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» є не обґрунтованою з позиції сучасних економічних теорій та не враховує галузевих факторів вартості. Ця методологія мотивована інтересами транснаціонального капіталу на фінансових ринках і не розкриває продовольчого, енергетичного та соціального значення активів аграрного бізнесу [57, с. 112].

Провідний вітчизняний вчений-економіст С. Голов наголошує, що ступінь невідповідності П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» незначна [42, с. 205].

Основні відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку забезпечень, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів:

1. Обліку забезпечень присвячено МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [209], який має відповідну назву. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» питанню обліку забезпечень присвячено п. 13-18 [119]. Зміст зазначених пунктів П(С)БО 11 «Зобов'язання» [120] не суперечить основним засадам МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [209], проте їх деталізація відсутня.

2. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» [120] на відміну від МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [209] відсутні такі важливі терміни і поняття, а також їх тлумачення: а) подія, що зобов'язує; б) юридичне зобов'язання; в) конструктивне (фактичне, традиційне) зобов'язання; г) теперішня заборгованість; г) достовірна оцінка зобов'язання; д) найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу.

3. Не відображено, що оцінка забезпечень здійснюється до сплати податків. У п. 18 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [120] підкреслено, що забезпечення переглядаються на кожну дату балансу. Але при цьому не сказано, що збільшення суми забезпечень відображається як фінансові витрати (витрати на позики), що, на нашу думку, є суттєвим.

4. У П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [119], як і взагалі у П(С)БО, відсутнє поняття «непередбачені активи», якому приділено увагу в МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [209]. Проте, у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій є позабалансовий рахунок 041 «Непередбачені активи» [63].

Посилаючись на дослідження С. Голова [42, с. 205] щодо ступеня невідповідності П(С)БО 11 «Зобов'язання» [120] та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [209], можна оцінити його як помірний.

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку запасів:

1. Резерв знецінення запасів. Відповідно до параграфу 31 МСБО 2 «Запаси» підприємство має можливість створення резерву знецінення

запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом) [204]. У П(С)БО 9 «Запаси» [144] таке положення відсутнє.

2. Сторнування збитків від знецінення запасів. Згідно з параграфом 33 МСБО 2 «Запаси» [204] передбачається сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає. Відповідно до п. 29 П(С)БО 9 «Запаси» [144] у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним.

Ступінь невідповідності П(С)БО 9 «Запаси» [144] та МСБО 2 «Запаси» [203] оцінюється як незначний [42, с. 204].

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку інвестиційної нерухомості:

1. Застосовані терміни. У параграфі 5 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [212] використовується термін «нерухомість, зайнята власником», а у п. 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» – «операційна нерухомість» [140]. Указані вище терміни застосовані для визначення одного й того ж самого поняття.

2. Моделі оцінки інвестиційної нерухомості. Перевага однієї моделі подальшої оцінки над іншою. Згідно з параграфом 32 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [212] відає перевагу підходу до оцінки за справедливою вартістю на відміну від П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [140].

3. Відображення в обліку вартості основних засобів, які передаються в оренду разом з інвестиційною нерухомістю. Відповідно до параграфу 50 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» кондиціонери, меблі, ліфти, які встановлені на об'єкті оренди, входять до його вартості (у орендодавця) і окремо не обліковуються як об'єкти основних засобів [212]. Згідно з п. 23 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» меблі (на відміну від ліфтів та кондиціонерів) рекомендовано обліковувати окремо від об'єкту нерухомості [140].

І. Супрунова наголошує, що П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є достатньо наближеним за своїм змістом до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [170, с. 273].

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів:

1. У пункті 13 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] надається чітке обмеження визнання безоплатно отриманого нематеріального активу за справедливою вартістю, в той час як у параграфі 44 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] положення більш невимогливе. У МСБО

дозволяється визнавати актив первісно за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо належать до підготовки активу до призначеного використання.

2. У пункті 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] не визнаються непрямі витрати, необхідні для створення активу та які можна обґрунтовано й послідовно розподілити на актив як частини створеного на підприємстві нематеріального активу, тоді як у параграфі 66 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] вони наводяться.

3. У пункті 29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] зазначається, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведений в господарський оборот. Такий підхід прямо суперечить концепції МСБО. Згідно з параграфом 97 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений до стану, в якому придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Тому, якщо підприємство не почало нараховувати амортизацію на придатний до експлуатації нематеріальний актив, то для цілей складання звітності за МСФЗ, таку амортизацію потрібно відобразити, збільшивши витрати та відповідно зменшивши залишкову вартість за статтею нематеріальних активів.

4. У пункті 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] вказується, що до складу нематеріальних активів включаються компіляції даних (бази даних). Проте, не всі витрати, що пов'язані з базами даних за МСБО, можуть бути визнані як нематеріальний актив. Відповідно до параграфу 63 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] внутрішньо генеровані бази даних не слід визнавати як нематеріальні активи. Згідно з параграфом 64 МСБО 38 «Нематеріальні активи» видатки на внутрішньо генеровані бази даних не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

5. У пункті 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] виділені шість груп нематеріальних активів. Тоді як у п. 9 МСБО 38 «Нематеріальні активи» наведені розповсюджені приклади таких активів, а саме: комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права. Також, у параграфі 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] як приклад наведено сім класів нематеріальних активів. Ці класи

дещо відрізняються від груп нематеріальних активів за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143].

6. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] не передбачає розкриття інформації в примітках до фінансового звіту окремо для нематеріальних активів, які є внутрішньо генерованими, та для інших нематеріальних активів. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, що передбачене в параграфі 122 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210], у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] відсутнє.

7. У МСБО 38 «Нематеріальні активи» є розділ «Внутрішньо генерований гудвіл» (параграфи 48–50) [210]. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] взагалі з 2003 року, після внесення змін, відсутнє поняття «гудвіл» і будь-які положення та пояснення щодо цього. Все, що стосується гудвілу міститься у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [128].

8. У МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] питанню придбання нематеріального активу як частини об'єднання бізнесу присвячені параграфи 33–43, тоді як у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] про таке надходження нематеріального активу не згадується.

9. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] не увійшла значна кількість розділів, які мають місце у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210]. Зокрема, відсутні такі розділи:

- окреме придбання активу та придбання як частини об'єднання бізнесу;
- придбання шляхом державного гранту;
- внутрішньо генерований гудвіл;
- внутрішньо генеровані нематеріальні активи;
- оцінка після визнання (модель собівартості та модель переоцінки);
- нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації;
- перегляд оцінки терміну корисної експлуатації;
- перегляд періоду та методу амортизації.

І. Чалий зазначає, що П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] не містить принципових відмінностей [184, с. 65]. Ступінь невідповідності П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [210] оцінюється як помірна [42, с. 205].

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку непоточних активів, утримуваних для продажу:

1. У МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [218] є розділ «Непоточні активи, яких збираються

позбутися» (параграфи 13–14), що відсутній у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [135]. Під непоточними активами, яких збираються позбутися, у параграфі 13 МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [218] розуміються такі активи, що повинні використовуватися до кінця строку (балансова вартість активу в основному буде відшкодовуватися під час корисного використання).

2. Оцінка витрат на продаж об'єкта. Згідно з параграфом 17 МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [218] передбачена ситуація, коли продаж активу здійснюватиметься довші, ніж рік. У цьому випадку суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю (тобто дисконтованою сумою). Збільшення витрат з наближенням терміну продажу слід наводити у Звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати. Подібні вказівки у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [135] відсутні.

Вищевказані відмінності між П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [135] та МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [218] свідчать, на нашу думку, про ступінь невідповідності їх як незначний.

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку оренди:

1. Терміни та суттєві поняття, які використовуються у стандартах. У П(С)БО 14 «Оренда» [123] відсутні поняття: валові інвестиції в оренду та чисті інвестиції в оренду, які містяться у параграфі 4 МСБО 17 «Оренда» [203].

2. Допустима ставка відсотка при оренді. Відповідно до параграфу 4 МСБО 17 «Оренда» – це ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість складається з:

- а) мінімальних орендних платежів;
- б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі:
- і) справедливої вартості зданого в оренду активу та
- ii) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця [203].

У П(С)БО 14 «Оренда» [123] таке поняття як допустима ставка відсотку (у зв'язку із ставкою дисконтування) відсутнє. Поняття «ставка відсотка на можливі позики орендаря», що також може використовуватися як ставка дисконтування, у п. 4 П(С)БО 14 «Оренда» [123] має інший зміст. Про зв'язок ставки відсотка на можливі позики із ставкою дисконтування не згадується.

1. Незароблений фінансовий дохід. Згідно з параграфом 4 МСБО 17 «Оренда» [203] незароблений фінансовий дохід визначений як різниця між валовими інвестиціями в оренду та чистими інвестиціями в оренду. У П(С)БО 14 «Оренда» [123] таке поняття відсутнє.

2. Початкові (первісні) прямі витрати. Відповідно до параграфу 4 МСБО 17 «Оренда» [203] первісні прямі витрати – це додаткові витрати, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами. Вказані витрати орендодавцем включаються до дебіторської заборгованості за майно, надане в фінансову оренду та до балансової вартості активу, переданого в операційну оренду. У П(С)БО 14 «Оренда» [123] інформація про вказані поняття відсутня.

3. Класифікація критеріїв віднесення оренди до фінансової. У параграфах 10 — 11 МСБО 17 «Оренда» критерії віднесення оренди до фінансової розділені на дві групи — основні (5 ознак) та додаткові (3 ознаки) [203]. У п. 4 П(С)БО 14 «Оренда» [123] перелік всіх ознак подано разом.

4. Зв'язок суми витрат орендаря на амортизацію активу з сумою орендних платежів. У параграфі 20 МСБО 17 «Оренда» [203] підкреслено, що між вказаними величинами прямий зв'язок відсутній, тому залишкова вартість активу та сума заборгованості за об'єкт у орендаря не співпадають. У П(С)БО 14 «Оренда» [123] така теза відсутня, хоча є важливою.

Підтримуємо думку С. Голова, стосовно того, що ступінь невідповідності між П(С)БО 14 «Оренда» [123] та МСБО 17 «Оренда» [203] помірна [42, с. 204].

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку основних засобів:

1. Класифікація основних засобів дещо відрізняється. У параграфі 37 МСБО 16 «Основні засоби» [202] виділено такі класи основних засобів: а) земля; б) земля та будівлі; в) машини та обладнання; г) кораблі; ґ) літаки; д) автомобілі; е) меблі та приладдя; є) офісне обладнання. Відповідно до п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: 1) земельні ділянки; 2) капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; 3) будівлі, споруди та передавальні пристрої; 4) машини та обладнання; 5) транспортні засоби; 6) інструменти, прилади, інвентар (меблі); 7) тварини. У МСБО 16 «Основні засоби» [202] не виділя-

ються інші необоротні матеріальні активи, які виділено у самостійну групу в П(С)БО 7 «Основні засоби» [142].

2. Відображення в обліку переоцінки основних засобів. Відповідно до параграфу 29 МСБО 16 «Основні засоби» [202] суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості в параграфі 30, або модель переоцінки в параграфі 31, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів. У п. 16 ПСБО 7 «Основні засоби» [142] зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачена тільки одна модель.

3. Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта. Згідно з параграфом 51 МСБО 16 «Основні засоби» [202] ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. У П(С)БО 7 «Основні засоби» така норма, як чітка вказівка, відсутня [142].

4. Методи амортизації та термін корисного використання об'єктів основних засобів. Відповідно до параграфу 62 МСБО 16 «Основні засоби» [202] методи нарахування амортизації включають: 1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишку; 3) метод суми одиниць продукції. Згідно з п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [142] методи нарахування амортизації включають: а) прямолінійний; б) зменшення залишкової вартості; в) прискореного зменшення залишкової вартості; г) кумулятивного; г) виробничого методу. До 2011 року в П(С)БО 7 «Основні засоби» [142] існував також метод, передбачений податковим законодавством. З прийняттям Податкового кодексу України (надалі — *ПКУ*) цю норму формально (де-юре) було скасовано. Проте, реально (де-факто) норма залишилась, оскільки терміни корисного використання окремих об'єктів основних засобів підприємство може встановлювати згідно з *ПКУ* — це, по суті, елемент «податкового» обліку основних засобів. МСФЗ такий підхід не передбачений.

5. Амортизація земель. У п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби» [142] вказано, що вартість земельних ділянок не амортизується. Відповідно до параграфу 59 МСБО 16 «Основні засоби» [202], якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується впродовж періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї.

Проведене дослідження показало певну невідповідність підходів до бухгалтерського обліку за МСФЗ та НП(С)БО. Ці розбіжності створюють часткові прогалини між П(С)БО та МСФЗ, що мають значний вплив на кінцеві результати обох систем бухгалтерського обліку. Враховуючи, що між НП(С)БО та МСФЗ існує багато розбіжностей, складена відповідно до НП(С)БО та підтверджена аудитором фінансова звітність, з точки зору іноземного інвестора, може викривляти реальний фінансовий стан підприємства.

3.2. Адаптивна трансформація фінансової звітності підприємств України

У міжнародній практиці фінансова звітність є своєрідною візитною карткою кожного підприємства і, як правило, є єдиним джерелом отримання необхідної інформації для іноземних партнерів. Особливо важливим цей фактор є при залученні міжнародного фінансування. Для участі в таких проектах підприємство повинно надавати якісну та зрозумілу інформацію. Слід зазначити, що фінансова звітність, підготовлена відповідно до МСФЗ, є однією з основних вимог експортних кредитних агентств і зарубіжних банків, що надають фінансування.

Питанням, що пов'язане з трансформацією фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, зокрема Ф. Бутинець, С. Голов, І. Головка, В. Жук, О. Канцуров, В. Костюченко, Г. Мисака, Н. Гордієнко, О. Харламова та інші. Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ, залишається недостатньо дослідженим. Отже, це питання є актуальним для подальшого вивчення та проведення науково-практичних дискусій.

Особливістю інструментальних засобів трансформації фінансової звітності є те, що у зв'язку з відмінностями у вимогах до обліку та звітності, функціональність облікових систем повинна бути досить гнучкою і відображати специфіку конкретної компанії. Це, з одного боку, вимагає індивідуального підходу до реалізації процесів підготовки фінансової звітності, а, з іншого — ставить питання про можливість ство-

рити та описати єдину модель обліку в декількох стандартах, яка могла б бути використана компаніями в рамках існуючих або впроваджуваних інформаційних системах фінансового обліку.

Як зазначає П. Колесник, 59% російських організацій для складання звітних даних за МСФЗ застосовують спосіб трансформації фінансової звітності. В їх числі: ПАТ «ЄвроХім», ПАТ «Об'єднана авіабудівна корпорація», ПАТ «Поліус Золото», ПАТ «Роствертол», ПАТ «Північ — Сталь», ПАТ «Трубна металургійна компанія», ПАТ «Південь Русі» та інші компанії. Перевагами трансформації звітності в порівнянні з веденням паралельного обліку і трансформацією проводок є відносно невисока вартість та витрати часу на підготовку звітної інформації за МСФЗ. До її недоліків відносяться трудомісткість і висока ймовірність отримання неточних показників фінансової звітності, що обумовлена недосконалістю застосовуваних на практиці методик трансформації звітних даних [70, с. 14].

Процедури, пов'язані з трансформацією фінансової звітності, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ, наразі, з одного боку, є загальновідомими, а з іншого — викликають певні питання, однозначні відповіді на які відсутні, та у кожному з випадків учасники процедур з трансформації приймають рішення на свій розсуд.

Одне з таких питань — оцінка основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості на дату переходу на МСФЗ. МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» рекомендує робити вибір на користь оцінки вказаних необоротних активів на дату переходу за «доцільною собівартістю», яка є замінником справедливої вартості [215]. Обмежені звільнення від вимог інших МСФЗ / МСБО, що їх надає МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [215], встановлені з метою запобігання надмірних витрат, пов'язаних з переходом на МСФЗ, які б перевищували економічні вигоди для користувачів фінансових звітів. Визначення балансу витрат і вигод необхідне саме для прийняття рішення щодо переоцінки основних засобів (та інвестиційної нерухомості) на дату переходу на МСФЗ. Аудитори, як і консультанти з питань трансформації фінансової звітності, зазвичай, наполягають на переоцінці із залученням незалежних оцінювачів. Для інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, з такою позицією можна погодитись. Щодо решти основних засобів, такий підхід є безпечним як для підприємства, так й для аудиторів, але з точки зору

виконання вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» не є обов'язковим і беззаперечним [215]. У разі прийняття рішення про переоцінку основних засобів чи обов'язково запрошувати оцінювачів? Якщо керуватися Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [147], то майже у всіх випадках переоцінки основних засобів для цілей обліку необхідна незалежна оцінка. МСФЗ рекомендують використовувати незалежних оцінювачів для переоцінки об'єктів нерухомості, обираючи оцінювачів на підставі аналізу їх досвіду та спеціалізації.

Підсумовуючи сказане, можна зробити висновок: визначаючи доцільну собівартість основних засобів на дату переходу на МСФЗ, підприємство може обрати справедливую вартість як доцільну собівартість. Переоцінку активної частини основних засобів може здійснювати комісія підприємства, зокрема, тих об'єктів, які за даними обліку є амортизованими на 100 %, але які відповідають критеріям визнання активу. Відповідальність за вибір щодо здійснення переоцінки, як і за визначення доцільної собівартості, у цьому разі покладається на керівництво підприємства.

Що стосується переоцінки нематеріальних активів, то відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» переоцінці підлягають ті нематеріальні активи, для яких існує активний ринок [210]. У наших умовах це — придбані ліцензії та програмні продукти. Переоцінку таких об'єктів може здійснити комісія підприємства. Для решти нематеріальних активів, якщо прийнято рішення про їх переоцінку, необхідно використовувати незалежну оцінку.

Одне важливе зауваження — визначення зменшення корисності активів (необоротних). Аналіз облікових політик наших підприємств показує, що практично відсутні процедури з оцінки зменшення корисності (знецінення) необоротних активів, як і відображення відновлення корисності активів. Під час трансформації фінансової звітності вказане упущення необхідно виправити. При цьому, в першу чергу, слід звернути увагу на нематеріальні активи (особливо на ті об'єкти, для яких не визначено термін корисного використання), а також на об'єкти основних засобів, які переоцінювались (індексувались) за рішеннями уряду у 1992-1996 рр.

Згідно з МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» фінансові інвестиції у дочірнє підприємство в окремій фінансовій звітності материнської компанії обліковуються за собівартістю [206]. За П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» інвестиції у дочірнє підприємство на звітну дату відображаються із застосуванням методу участі в капіталі

(як для асоційованих підприємств) [121]. Під час трансформації вказані відмінності необхідно враховувати.

Інші довгострокові фінансові інвестиції (акції), які є доступними для продажу, слід оцінювати за справедливою вартістю з віднесенням зміни справедливої вартості на інший сукупний дохід. Якщо справедливу вартість вказаних фінансових інструментів визначити неможливо, то вартість їх відображається за історичною вартістю (собівартістю). В умовах «розвинутого» фондового ринку в Україні та відсутності офіційної інформації щодо справедливої вартості фінансових інструментів більшість підприємств-інвесторів залишають собівартість фінансових інструментів, доступних до продажу, без переоцінки. Виняток — інститути спільного інвестування та інші підприємства, основною діяльністю яких є інвестиційна діяльність. Спеціальні комісії, створені такими підприємствами, постійно здійснюють переоцінку придбаних цінних паперів, з віднесенням зміни справедливої вартості на фінансовий результат. Для поточних фінансових інвестицій, які призначені для продажу, таке відображення результатів переоцінки є коректним згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [211]. Але відображення результатів переоцінки довгострокових фінансових інвестицій, доступних для продажу, має відмінності за П(С)БО та МСФЗ. Тому під час трансформації результати переоцінки довгострокових фінансових інвестицій («інших»), якщо така переоцінка мала місце та ці активи класифіковані як доступні для продажу, слід перекласифікувати — віднести до іншого сукупного доходу (вилучити з фінансового результату).

Елементарна вимога за МСБО 2 «Запаси» [204] і П(С)БО 9 «Запаси» [144] — оцінка запасів на дату балансу за меншою з двох величин — собівартістю або чистою вартістю реалізації (*надалі* — ЧВР). Загальновідомо, але ніхто не визначає ЧВР на дату балансу. Доводиться це робити під час трансформаційних процедур.

Створення резерву сумнівних боргів — також загальновідомо вимога МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [211] та П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [119]. Але далеко не всі підприємства приділяють увагу цьому питанню. Тому під час трансформаційних процедур слід усунути цей недолік: обрати метод визначення резерву (метод абсолютної суми або метод коефіцієнту сумнівності) і розрахувати суму резерву на початок та кінець періоду. Це стосується не лише товарної заборгованості, а й усіх видів дебіторської заборгованості.

Прикладом статей балансу, які не відповідають критеріям визнання активів та зобов'язань, є залишки по субрахунках 643 «Податкові зо-

бов'язання» та 644 «Податковий кредит», які входять відповідно до статей «Інші оборотні активи» та «Інші поточні зобов'язання». Вказані залишки не відображають ані зобов'язань, ані податкового кредиту з ПДВ, для цього є статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Виникає питання: якими проведеннями списати залишки по цих субрахунках? Перший варіант: Д-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними» К-т 643 «Податкові зобов'язання»; Д-т 644 «Податковий кредит», К-т 371 «Розрахунки за виданими авансами» (як виникли, так і списуємо). Недолік — залишки по субрахунках 371 «Аванси сплачені» та 681 «Аванси отримані» не будуть відповідати реальній сумі заборгованості контрагентам. Другий варіант: Д-т 441, К-т 643 «Податкові зобов'язання»; Д-т 644 «Податковий кредит», К-т 371 «Розрахунки за виданими авансами». Субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» (442 «Непокриті збитки») у багатьох коригуваннях приймає участь, витримає й це коригування, тим більше, що закриватися субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» буде в дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації», а субрахунок 644 «Податковий кредит» закриватиметься в кредит витрат, тобто закриття субрахунків буде впливати на фінансовий результат. Списати субрахунки 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит», з нашої точки зору, необхідно, але єдине ідеальне рішення на даний час відсутнє.

Крім загальновідомих видів забезпечень (для оплати відпусток, інших виплат персоналу, виконання гарантійних зобов'язань, на реструктуризацію, виконання обтяжливих контрактів тощо), окремими впливовими аудиторськими компаніями висловлюється думка про необхідність створення забезпечень для майбутніх аудиторських та податкових перевірок фінансової звітності за звітний період. З цим важко погодитись, оскільки порушується принцип (основоположне припущення) — нарахування: результати операцій слід визнавати, коли вони відбуваються. Як відомо, згідно МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [209], як і за П(С)БО 11 «Зобов'язання» [120], забезпечення — це зобов'язання з невизначеними строком або сумою. Умовою створення забезпечення є наявність події, що зобов'язує. Договір з аудитором не є подією, що зобов'язує, та створення будь-якого резерву у цьому випадку не відповідає ознакам забезпечення, тому, на наш погляд, створювати забезпечення на вказані цілі є некоректним. Якщо йде мова про бюджетування, то це — інша справа, і можна розраховувати як на надходження, так і на видатки грошових коштів, але це вже частина управлінського обліку.

Ще один приклад ігнорування вимог як МСБО 12 [202], так і П(С)БО 17 [126] — на багатьох підприємствах не розраховуються тимчасові різниці та відстрочені податки. Визначення відстрочених податків під час трансформації — це, по-перше, виправлення помилок, що їх припустило підприємство, а аудитори «не помітили». По-друге, слід перерахувати відстрочені податки після коригувань вартості активів та зобов'язань (з урахуванням створених резервів, забезпечень, переоцінки активів). Указані коригування можуть суттєво вплинути на фінансовий результат підприємства.

Поширене питання: яку ставку податку на прибуток слід використовувати для визначення податкового ефекту тимчасових різниць? Використовувати необхідно ту ставку податку, що буде чинною в періоді реалізації тимчасової податкової різниці.

Припустимо, дата переходу на МСФЗ — 01.01.2012 р. (як у більшості вітчизняних підприємств). Розраховуємо відстрочені податки на 31.12.2011 р. (01.01.2012 р.). Ставка податку на прибуток у 2012 році дорівнює 21 %. Під час розрахунку відстрочених податків на 31.12.2012 р. використовуємо ставку 19 % і маємо перерахувати сальдо рахунків 17 або 54 на початок року, виходячи із ставки 19 %. Знаючи це, одразу використовуємо ставку 19 % у всіх розрахунках як на початок, так і на кінець 2012 року.

На основі дослідження практики трансформації фінансової звітності російських підприємств, що запропонована О. Шулигіною [193, с. 14], нами рекомендовано використання її алгоритму в практику українських підприємств для трансформації фінансової звітності, що складена за НП(С)БО у фінансову звітність за МСФЗ (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Алгоритм трансформації фінансової звітності за НП(С)БО в формат МСФЗ для українських підприємств (Складено на основі досліджень О. Шулигіної [193, с. 14])

Методика поетапної трансформації фінансової звітності українських підприємств складеної за НП(С)БО в формат МСФЗ наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Методика поетапної трансформації фінансової звітності
українських підприємств, складеної за НП(С)БО
в формат МСФЗ**

№ з/п	Найменування етапу	Характеристика етапу
1	I – Підготовчий (планування)	1. Збір інформації, що необхідна для виконання робіт з трансформації фінансової звітності українських підприємств. 2. Вивчення загальних вимог до фінансової звітності, складеної за МСФЗ. 3. Порівняльний аналіз облікових принципів згідно МСФЗ та НП(С)БО за існуючими об'єктами обліку українських підприємств, виявлення відхилень в їх оцінці. 4. Вивчення вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності». 5. Складання облікової політики згідно МСФЗ з урахуванням особливостей діяльності українських підприємств.
2	II – Трансформація	1. Розробка плану рахунків для цілей складання звітності за МСФЗ з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства. 2. «Меппінг» (англ.: mapping — перетворення даних) плану рахунків для складання звітності згідно МСФЗ та НП(С)БО. 3. Формування вихідних даних для складання початкового балансу. 4. Розробка трансформаційних таблиць з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства. 5. Розрахунок суми коригувань і рекласифікацій для цілей складання фінансової звітності згідно МСФЗ та проведення змін шляхом застосування подвійного запису.

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Найменування етапу	Характеристика етапу
3	III – Складання форм фінансової звітності	1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства станом на кінець періоду. 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) підприємства за звітний період. 3. Звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямым методами) за звітний період. 4. Звіт про власний капітал за звітний період. 5. Примітки до річної фінансової звітності, що включають короткий опис суттєвих елементів облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.
4	IV – Налаштування паралельного ведення обліку	Налаштування облікової системи для ведення двох баз даних (планів рахунків) — згідно НП(С)БО та МСФЗ.

На етапі здійснення трансформації звітності у формат МСФО однією з основних процедур трансформації є «меппінг» [193, с. 15] (перетворення даних) планів рахунків. У бухгалтерському обліку в поняття «меппінг» вкладається процедура складання таблиць відповідності рахунків робочого плану рахунків бухгалтерського обліку планом рахунків згідно МСФЗ. Український економіст О. Волочай доходить висновку, що використання МСФЗ також дозволяє розробляти і використовувати свій план рахунків бухгалтерського обліку [30, с. 61].

З вищевказаного необхідно зауважити, що система МСФЗ не регламентує облікові процедури, а призначена для стандартизації фінансової звітності. Тому жодних «планів рахунків згідно МСФЗ» не існує. Підприємства, що працюють в рамках системи МСФЗ у всьому світі, дійсно, формують свої плани рахунків бухгалтерського обліку самостійно. Проте, в Україні із запровадженням МСФЗ склалася своя специфіка. У наказі Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [63], яким був затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, немає будь-яких застережень щодо виключення для підприємств, що застосо-

вують МСФЗ. Це дає підстави для висновку, що, навіть складаючи фінансову звітність за МСФЗ, українські підприємства, однак, у бухгалтерському обліку повинні застосовувати офіційний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

При здійсненні процедури формування вихідних даних для підготовки початкового балансу бухгалтер повинен скласти оборотно-сальдову відомість по рахунках бухгалтерського обліку за звітний період, тобто закрити рахунки обліку витрат (які можуть мати сальдо в частині незавершеного виробництва). Після закриття рахунків обліку фінансових результатів і формування загальної оборотно-сальдової відомості здійснюється розробка трансформаційної таблиці та починається процес складання початкового балансу.

На етапі розрахунків суми коригувань та рекласифікації для цілей МСФЗ бухгалтер аналізує вихідні дані фінансової звітності на предмет необхідності здійснення відповідних трансформаційних коригувань для цілей МСФЗ.

Трансформаційна таблиця після здійснення всіх необхідних коригувань і рекласифікації використовується на етапі підготовки форм фінансової звітності, склад яких визначений параграфом МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [200]. Повний комплект фінансової звітності є стандартним для всіх організацій, що задовольняє мінімальні вимоги до її змісту.

Під час переходу до четвертого етапу — налаштування паралельного ведення бухгалтерського обліку підприємства як за НП(С)БО, так і за МСФЗ виходить за рамки безпосередньої трансформації фінансової звітності. Налаштування паралельного ведення бухгалтерського обліку здійснюється після складання першої фінансової звітності у форматі МСФЗ і сприяє перетворенню процесу трансформації фінансової звітності з використанням трансформаційних коригувань в процесі формування звітності в майбутніх періодах одночасно на рахунках офіційного українського плану рахунків і рахунках для обліку за МСФЗ (ведення паралельного обліку). Таким чином, налаштування ведення паралельного бухгалтерського обліку є важливою з'єднуючою ланкою між процесом трансформації фінансової звітності та переходом до процесу ведення паралельного бухгалтерського обліку.

Переваги та недоліки механізму трансформації фінансової звітності наведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Переваги та недоліки механізму
трансформації фінансової звітності
(Складено на основі досліджень Н. Генералової [25, с. 341])**

№ з/п	Переваги та недоліки	Механізм реалізації	
		власними силами	залучення сторонніх виконавців
1	Переваги	– контроль за процесом; – можливість зниження вартості процесу трансформації фінансової звітності при використанні власного персоналу; – чітке розуміння складу звітності	– участь професіоналів, які мають досвід підготовки фінансової звітності; – накопичені знання консультанта на підставі досвіду інших підприємств; – гарантія якості, можливість висунення претензій
2	Недоліки	– проблеми пошуку співробітників, що мають достатній досвід і кваліфікацію; – необхідність впровадження відповідних автоматизованих систем збору і обробки інформації	– ризик втрати контролю за процесом, низький рівень розуміння коригувань; – ризик виникнення труднощів при аудиті та коментуванні складних моментів; – складнощі у здійсненні контролю якості

Як бачимо, більшість коригувань під час трансформації пов'язані не з наявністю значних відмінностей МСФЗ від національних П(С)БО, а з тим, що підприємства не дотримуються вимог національних стандартів. Зокрема, найчастіше це стосується таких П(С)БО: 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [141], 8 «Нематеріальні активи» [143], 9 «Запаси» [144], 10 «Дебіторська заборгованість» [119], 11 «Зобов'язання» [120], 12 «Фінансові інвестиції» [121], 13 «Фінансові інструменти» [122], 17 «Податок на прибуток» [126], 24 «Прибуток на акцію» [132], 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [135], 28 «Зменшення корисності активів» [136], 31 «Фінансові витрати» [139], 32 «Інвестиційна нерухомість» [140]. Причина — «засилля податкового облі-

ку» у нашій країні, через що всі зусилля бухгалтерії підприємства спрямовані на складання та надання податкової звітності. Помилки у фінансовій звітності не призводять до суттєвих санкцій, тому у великій кількості містяться у фінансовій звітності та виправляються тільки в процесі трансформації.

3.3. Консолідована фінансова звітність — новий національний стандарт бухгалтерського обліку

Нові вимоги господарювання в умовах постінформаційного розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією і особливо її заключною складовою — фінансовою звітністю. Запровадження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» (надалі — НП(С)БО 2) [118] потребує належного теоретичного та організаційно-методичного забезпечення формування показників консолідованої фінансової звітності. Звідси, особливого значення набуває питання формування звітності за НП(С)БО 2.

Питанням організації та методики складання консолідованої фінансової звітності за П(С)БО у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема С. Білоцький, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Костюченко, О. Гурська, М. Лучко, О. Олійник, В. Оніщенко, Г. Осадча, В. Пархоменко, С. Свірко, І. Семчук, О. Сендзюк, Г. Ткачук, О. Царенко, О. Ціхановська, І. Чалий, а також корисний закордонний досвід консолідації фінансової звітності, знайшов відображення в працях К. Друрі, В. Леонтєва, Дж. Кейнса, Е. Хендрексона й М. Ван Бреда, А. Шмаленбаха, Р. Ентоні та інших.

Для того, щоб зрозуміти історію і причини виникнення інституту консолідованої фінансової звітності, розглянемо генезис її зародження в табл. 3.3.

Як видно з табл. 3.3, наявність саме двох факторів: великого приватного бізнесу та розвиненого фінансового ринку — стало основним моментом для появи інституту консолідованої фінансової звітності.

Таблиця 3.3

**Генезис зародження консолідованої фінансової звітності
та вплив великого приватного бізнесу та фінансового ринку
на її розвиток [1, с. 10]**

№ з/п	Країна	Час зародження консолідованої фінансової звітності	Період становлення практики складання консолідованої фінансової звітності	Розповсюдження великого приватного бізнесу	Наявність розвинутого фінансового ринку
1	США	Кінець XIX ст.	1920-ті р.	Високе	Так
2	Великобританія	1920-ті р.	1940-ві р.	Високе	Так
3	Голандія	1920-ті р.	1940-ві р.	Високе	Так
4	Германія	1930-ті р.	1960-ті р.	Високе	Ні
5	Франція	1940-ві р.	1970-ті р.	Низьке	Ні
6	Японія	1970-ті р.	1980-ті р.	Високе	Ні

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності підприємства зумовлена цілями зовнішніх і внутрішніх її користувачів. Внутрішніми користувачами консолідованої фінансової звітності виступають топ-менеджери та працівники відділу фінансово-економічного департаменту холдингу. Зовнішніми користувачами консолідованої фінансової звітності підприємства є власники, бізнес-партнери (контрагенти, інвестори, банки, що надають кредитні ресурси тощо) та державні органи виконавчої влади. Інформаційне навантаження форм консолідованої фінансової звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Систематизація інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств

№ з/п	Користувачі	Консолідований баланс та звіт про прибутки та збитки	Консолідований звіт про рух грошових коштів	Розшифровка внутрішньої та зовнішньої дебіторської і кредиторської заборгованостей	Звітність за сегментами
1	Внутрішні користувачі	Інформація про майновий та фінансовий стан консолідованої групи, затребувана для цілей управління	Інформація, що необхідна для прогнозування і аналізу грошових потоків, для централізованого фінансування підприємств холдинга	Інформація, що потрібна для здійснення поточного управління дебіторською і кредиторською заборгованістю холдинга та координації внутрішньохолдингових розрахунків	Інформація, що дозволяє оцінити якість управління в рамках окремого підприємства
2	Зовнішні користувачі:	X	X	X	X
2А	Власники	Інформація про консолідований фінансовий прибуток і його використання	X	X	X
2Б	Бізнес-партнери	Інформація, необхідна для аналізу ліквідності, фінансової стійкості та платоспроможності	Інформація, що потрібна для контролю за виконанням прогнозного надходження грошових коштів на банківські рахунки	X	X

23.08.2013 р. набрав чинності наказ Міністерства фінансів України № 628 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013 р. (надалі — *Наказ № 628*) [118], яким Міністерство фінансів України затвердило НП(С)БО 2 [118]. З вказаної вище дати втратив чинність наказ Міністерства фінансів України № 176 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» від 30.07.99 р. [129], яким свого часу було встановлено, що П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» (надалі — *П(С)БО 20*) [129] починало застосовуватися для складання консолідованої фінансової звітності за період з 2000 року. Наказ № 628 подібної вказівки не містить, адже відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 [116], яким встановлено, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які представляють фінансову звітність згідно з законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені НП(С)БО 1, починаючи зі звітності за I квартал 2013 року і в наступних звітних періодах.

НП(С)БО 2 [118], також як і П(С)БО 20 [129], визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання і застосовується тими самими групами осіб, що й раніше.

Відповідно до п. 3 р. I «Загальні положення» НП(С)БО 2 це положення (стандарт) не поширюється на програми виплат після закінчення трудової діяльності або інші довгострокові програми виплат працівникам, які регулюються П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (надалі — *П(С)БО 26*) [134]. Подібного попередження П(С)БО 20 [128] не мало, оскільки тільки через чотири роки було затверджено П(С)БО 26 [134].

Терміни, що використовуються в НП(С)БО 2 [118] (до цього в П(С)БО 20 [129]), не змінилися, але доповнилися визначенням чотирьох нових:

а) владні повноваження — повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, що суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики, та контроль за їх реалізацією;

б) група — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства;

в) неконтрольована частка — частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства);

г) права захисту інтересів інвесторів — повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності.

Згідно п. 4 р. І «Загальні положення» НП(С)БО 2 консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство [118].

Якщо раніше материнське підприємство не надавало консолідовану фінансову звітність за наявності однієї з умов, зазначених у п. 5 П(С)БО 20 [129], то тепер — за наявності всіх умов, наведених у п. 6 р. І НП(С)БО 2:

1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);

2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це та не заперечують;

3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною [118].

Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств наведено у табл. 3.5.

Виділені рівні стандартизації (табл. 3.5), що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств, надають цілісне уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні.

Відповідно до п. 7 р. І «Загальні положення» НП(С)БО 2 до консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств. Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності всіх таких умов:

а) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;

б) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводитимуть до змін у складі та вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;

в) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень [118].

Таблиця 3.5

**Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування
консолідованої фінансової звітності українських підприємств**

№ з/п	Рівень стандартизації	Стандарт бухгалтерського обліку	Нормативно-правовий документ
1	Мегарівень	МСБО, МСФЗ	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [205], МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» [206], МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [207], МСФЗ 8 «Операційні сегменти» [219], МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [216], МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» [217]
2	Макрорівень	НП(С)БО	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [118]
3	Мезорівень	Галузеві стандарти	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для підприємств різних галузей економіки
		Внутрішньокорпоративні стандарти	Єдина облікова політика холдингової компанії, внутрішні стандарти якості звітної інформації, контролю ефективності та ведення бухгалтерського обліку
4	Мікрорівень	Внутрішні стандарти підприємства	Облікова політика підприємства

Наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю. При цьому в додатку до НП(С)БО 2 наведено приклади:

- владних повноважень;
- ознак наявності владних повноважень у підприємства-інвестора;
- найбільш значущих видів діяльності;
- прав захисту інтересів інвесторів [118].

Наведемо приклади прав захисту інтересів інвесторів:

1) Право кредитора забороняти позичальникові здійснювати діяльність, яка може суттєво змінити кредитний ризик позичальника у збиток кредитора.

2) Право сторони, якій належить неконтрольована частка в підприємстві, що є об'єктом інвестицій, узгоджувати рішення щодо інвестиційної діяльності у сумі більшій, ніж вимагається в нормальному процесі господарської діяльності, або ухвалювати рішення щодо емісії інструментів власного капіталу або боргових цінних паперів.

3) Право кредитора вимагати обмеження права розпорядження активами позичальника у разі, якщо позичальник не виконує визначених умов погашення кредиту.

Згідно п. 8 р. І «Загальні положення» НП(С)БО 2 у разі, якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, материнське підприємство:

а) не включає показників такого дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності;

б) визнає фінансові інвестиції в дочірнє підприємство за справедливою вартістю та відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість та зобов'язання у розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

в) припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний з таким дочірнім підприємством, у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для вибуття активів та зобов'язань;

г) визнає доходи і витрати, пов'язані з втратою контролю [118].

Порядок складання консолідованої фінансової звітності, наведений у р. II НП(С)БО 2 [118], від раніше чинного П(С)БО 20 [129] відрізняється наступним:

1) Відповідно до п. 5 р. II НП(С)БО 2 [118] материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств, а не частку меншості в капіталі та у фінансових результатах дочірніх підприємств, як було вказано у п. 12 р. II П(С)БО 20 [129]. При цьому неконтрольована частка визначається таким саме чином, як і раніше частка меншості (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств). Відповідно, зникла необхідність у відображенні част-

ки меншості в консолідованому балансі. При цьому із абз. 13 п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (надалі — *П(С)БО 19*) виключено термін «Частка меншості» [128].

2) Згідно п. 6 р. II НП(С)БО 2 [118] материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства та фінансової звітності дочірніх підприємств, як і раніше, визначається згідно П(С)БО 19 [128], а також вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств. При цьому гудвіл при консолідації відображається не у вписуваному рядку 075 «Гудвіл при консолідації» консолідованого балансу, а в однойменному рядку 1055 «Гудвіл при консолідації» р. I Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), нова форма якого наведена в додатку 2 до НП(С)БО 1 [117].

Незважаючи на те, що курсові різниці, які виникають під час перерахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, розташованих за межами України, у валюту України, як і раніше, визначаються згідно П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [130].

Крім того, інформація про накопичені курсові різниці, яка узагальнюється згідно з Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.1999 р. [63] на однойменному субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» відповідно до НП(С)БО, відображається у складі власного капіталу та визнається в іншому сукупному доході таким чином:

а) у рядку 1410 «Додатковий капітал» розділу I «Власний капітал» Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан);

б) у рядку 2410 «Накопичені курсові різниці» і в рядку 2445 «Інший сукупний дохід» розділу II «Сукупний дохід» Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Відповідно до п. 1 р. III НП(С)БО 2 [118] у консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

Для цього в р. II «Сукупний дохід» Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) призначені спеціальні рядки:

- а) чистий прибуток (збиток), що належить:
 - власникам материнської компанії, відображається в однойменному рядку 2470;
 - неконтрольованій частці — у рядку 2475;
- б) сукупний дохід, що належить:
 - власникам материнської компанії — у рядку 2480;
 - неконтрольованій частці — у рядку 2485.

Склад обліково-звітної інформації, яка наводиться у примітках до консолідованої фінансової звітності, не змінився, не рахуючи вказівки переліку дочірніх підприємств, контрольованих материнським підприємством. При цьому оприлюднити характер відносин між материнським і дочірнім підприємствами, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи непрямо) більш як половиною голосів, наразі не потрібно.

Логічно, що для того, щоб коректно скласти консолідовану звітність, всі суб'єкти такої звітності мають дотримуватися єдиної облікової політики. Але наголосимо, що НП(С)БО 2 [118], як і його попередник (у міжнародній практиці такого немає), дозволяє використовувати різні облікові підходи — про це має бути сказано у примітках до такої фінансової звітності (п. 2 р. III НП(С)БО 2 [118]).

З метою регулювання порядку складання та контролю консолідованої фінансової звітності нами пропонується застосовувати елементи облікової політики, що виділяє вітчизняний вчений-економіст І. Семчук (табл. 3.6).

Запропоновані І. Семчук елементи облікової політики групи підприємств (табл. 3.6) щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності сприятимуть процесу консолідації і дозволять отримати достовірну консолідовану фінансову звітність про діяльність всієї групи загалом.

Процес формування консолідованої фінансової звітності в кожній групі підприємств вибудовується індивідуально і залежить від множини факторів: організаційно-правової форми, стандартів, що застосовуються, технічних та інших можливостей підприємств.

Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає в себе ряд етапів і облікових процедур. На нашу думку, процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств можна розділити на наступні етапи (рис. 3.2).

Таблиця 3.6

Елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності [158, с. 10]

Об'єкт облікової політики	Елемент облікової політики
<i>Організаційна складова облікової політики</i>	
Форма організації бухгалтерського обліку в групі підприємств	Створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером за такими її видом та типом: — децентралізована структура бухгалтерської служби; — комбінована (функціональна) організація облікової служби з визначенням повноважень щодо узагальнення звітних показників
Форма організації системи внутрішнього контролю в групі підприємств	Створення служби внутрішнього контролю (встановлення посад, осіб з контрольними функціями)
<i>Методична складова облікової політики</i>	
Фінансові інвестиції у дочірні підприємства	Метод собівартості, що застосовується для звітів материнського підприємства, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи підприємств
Внутрішньогрупові операції, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи	Субрахунки обліку. Засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках
Частка меншості	Альтернативний підхід до оцінювання частки меншості в капіталі дочірнього підприємства на дату придбання, за яким частка меншості складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства
<i>Технічна складова облікової політики</i>	
Форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності	Перелік форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, відповідальні особи за їх підготовку



Рис. 3.2. Основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств
(Складено на основі досліджень О. Волкової [29, с. 12])

Правила, встановлені ухваленим національним стандартом обліку (НП(С)БО 2), мають на меті узгодити всі сторони проблемного питання під назвою «складання та подання консолідованої фінансової звітності». Можна констатувати, що зміни, внесені з подачі Міністерства фінансів України, мають вирішальний вплив на теорію та практику ведення обліку. Поки зарано робити якісь конкретні висновки з приводу якості цих, в своєму сенсі дещо революційних, змін. Звісно, що не була докорінно перебудована система обліково-звітного забезпечення й не мають ці зміни жодного глобального прояву в теорії системи бухгалтерського обліку. Та це є тією об'єктивною необхідністю, що викликана вимогами часу.

Висновки за розділом 3

У результаті проведених досліджень нами були зроблені наступні висновки та пропозиції:

1. Проведене дослідження показало певну невідповідність підходів до бухгалтерського обліку за МСФЗ та НП(С)БО. Ці розбіжності створюють часткові прогалини між П(С)БО та МСФЗ, що значно впливають на кінцеві результати обох систем бухгалтерського обліку. Враховуючи, що між НП(С)БО та МСФЗ існує багато розбіжностей, складена відповідно до НП(С)БО та підтверджена аудитором фінансова звітність підприємства, з точки зору іноземного інвестора, може викривляти реальний фінансовий стан підприємства. Це, в свою чергу, ускладнює трансформацію фінансової звітності, що складена за НП(С)БО у таку звітність за МСФЗ, що також потребує додаткових витрат на проведення трансформаційних дій.

2. Запропоновано адаптивний алгоритм трансформації фінансової звітності за НП(С)БО в формат МСФЗ для впровадження в практичну діяльність українських підприємств. На основі якого розроблено методичку поетапної трансформації фінансової звітності українських підприємств, складеної за НП(С)БО в формат МСФЗ, що забезпечить всіх зацікавлених користувачів необхідною інформацією.

3. Більшість коригувань під час трансформації пов'язані не з наявністю значних відмінностей МСФЗ від національних стандартів П(С)БО, а з тим, що підприємства не дотримуються вимог національних стандартів. Зокрема, найчастіше це стосується таких П(С)БО: 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 17, 24, 27,

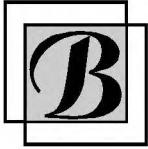
28, 31, 32. Причина — «засилля податкового обліку» в Україні, через що всі зусилля бухгалтерії вітчизняного підприємства спрямовані на складання та надання податкової звітності. Помилки у фінансовій звітності не призводять до суттєвих санкцій, тому у великій кількості містяться у фінансовій звітності та виправляються тільки в процесі трансформації.

4. Розглянуто генезис зародження консолідованої фінансової звітності та вплив великого приватного бізнесу і фінансового ринку на її розвиток, що стало основним моментом для появи інституту консолідованої фінансової звітності.

5. Розроблено основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств, що уможливило підготовку якісної консолідованої фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

6. Правила, встановлені ухваленням НП(С)БО 2, мають на меті узгодити всі сторони проблемного питання під назвою складання та подання консолідованої фінансової звітності. Можна констатувати, що зміни, внесені з подачі Міністерства фінансів України, мають вирішальний вплив на теорію та практику ведення обліку. Поки ще зарано робити якісь висновки з приводу якості цих революційних, змін. Звісно, що не була докорінно перебудована система обліково-звітного забезпечення й не мають ці зміни жодного глобального прояву в теорії системи бухгалтерського обліку.

Основні положення розділу 3 опубліковано в роботах [5; 13; 15].



ИСНОВКИ

Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки змінив пріоритети в базових чинниках виробництва — з матеріальних на інформаційні. Земля і капітал поступилися місцем технологіям, інформації та людині. Постіндустріальна ера підштовхнула до неминучої перебудови суспільства й економіки. Український досвід наочно демонструє відповідність суті прокрастинації — зволікання в перебудові суспільно-економічних процесів та в подальшому надмірне пришвидшення дій для оптимізації всіх сторін розвитку відповідно до провідної західної практики. Особливо це стосується організації та обслуговування інформаційних систем, які складають основу всіх процесів, що відбуваються в суспільстві та економіці. Розуміння значення інформації змінило вектор наукових досліджень у всіх сферах. Не стала виключенням й наука про бухгалтерський облік. Тільки за останнє десятиріччя вченими внесено більше пропозицій, ніж за все минуле сторіччя. І це не випадково, оскільки на-решті збалансовані можливості з бажаннями.

Потреба в дослідженні бухгалтерського обліку, облікової системи, фінансової звітності ніколи не втратить своєї актуальності, адже мова йде про потужну інформаційну підтримку бізнесу на всіх рівнях. Сучасна економіка своїм незмінним інформаційним базисом має обліково-аналітичну інформацію, що пояснюється відсутністю ефективнішого аналога. Питання обліково-аналітичного забезпечення системи управління є неоднозначним і в кожному окремому викладі має свої суттєві відмінності. Зважаючи на вагомість предмету та орієнтуючись на за-требуваність розвинення теми дослідження, авторами висловлена точка зору стосовно формування облікових показників відповідно до вимог новітнього часу. Для якого характерним є вплив глобалізації, інформатизації та інтелектуалізації фінансово-економічних процесів, відповідно до інших вимог, висунутих суспільством, ринком, законодавством, економікою, традиціями, культурою, менталітетом тощо.

У монографії наведена авторська позиція стосовно організації облікового процесу в його інформаційно-комунікаційній функції. Акцентовано увагу на новому етапі перспективного розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Україні як наслідку модернізації традиційних концепцій та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Наукова робота має теоретико-практичне спрямування, орієнтоване на інтереси дослідників та фахівців з питань організації обліку та складання звітності. Теоретична частина відображає результати досліджень загальної наукової спільноти, представники якої заклали фундамент у розвиток системи бухгалтерського обліку з його новими властивостями та функціями. Викладена позиція стосовно предмету бухгалтерського обліку, концепцій обліку, його поняття та організації. Це дозволило запропонувати інший підхід до формування обліково-аналітичної інформації для системи управління, що більше відповідає дійсному стану бізнесу та інформаційним запитам різних груп користувачів.

Авторами доведено, що новий погляд на систему бухгалтерського обліку насправді стосується його функцій, які набувають розвинутої форми від інформаційно-довідкової до інформаційно-комунікаційної. З цього завдання обліку полягає в тому, щоб не просто сформувати підсумкову інформацію стосовно фінансово-господарського стану підприємства, а забезпечити максимальну обізнаність користувачів щодо всіх сторін бізнесу. Теперішній облік відповідає на ключові питання «що», «яким чином», «з якою метою», «коли». Важливо висловити ту головну думку, яка стане фундаментом діяльності підприємства. Така думка виникає, виходячи з об'єктивних даних, реальність та адекватність яких не піддається сумніву. Отже, «що» — це узагальнені показники діяльності, затребувані користувачами для імпровізації в управлінських рішеннях. Інформація може формуватися по-різному. В роботі викладений авторський погляд на комунікації, інформаційне постачання, обслуговування та структуру обліково-аналітичної системи. Це дозволило звести міркування стосовно обліково-аналітичної інформації до пропозиції інформаційного комплексу зі складними зв'язками та розвинутою технологічною платформою, здатною виконувати всебічну підтримку аналітичних процесів. Мета підготовки інформації залишається незмінною в будь-який час, у будь-яких умовах — усувати невизначеність та забезпечувати обізнаність щодо реального стану подій. Суб'єкт господарювання веде облік не для того, щоб просто його вести. Складання фінансової та управлінської звітності здійснюється не тому, що так треба, а через об'єктивну потребу бізнесу отримати вигоду та забезпечити розвиток. За іншої мотивації процедура формування звітності є нерациональним та вельми витратним процесом. Характерно, що останнім часом мотивації приділяють все більшу увагу. Кожна дія повинна мати під собою реальне підґрунтя. В монографії викладене авторське бачення мотивації формування та обслуговування обліково-

аналітичної системи з доведенням її непрямої економічної обґрунтованості. Облікова інформація затребувана в будь-який момент за весь час життєдіяльності бізнесу. Немає часових обмежень для облікової інформації в її якісних характеристиках. Усе залежить від кінцевої мети, яку сформулював для себе користувач. У цілому висловлена позиція, що бухгалтерський облік сьогодні є іншим — таким, який потрібен сучасним інститутам, котрі вийшли за рамки традиційного їх поняття, що пояснюється пануванням інформації, всеосяжним охопленням технологій та інтелектуалізацією бізнес-процесів.

Автори долучилися до рекомендацій стосовно удосконалення системи бухгалтерського обліку і, головне, отримання сукупного позитивного ефекту від використання облікової інформації. Внесена пропозиція визначити поліваріантний облік, потреба якого обґрунтована в зв'язку із різними інформаційними інтересами користувачів, які мають відмінні цілі та завдання. Зважаючи на різницю в інформаційних вподобаннях користувачів, запропоновано складати фінансову звітність загального призначення та орієнтовано-цільову, що відповідає інтересам різних груп користувачів. Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій дозволяє розглядати цю пропозицію як перспективну, що може бути втілена в практиці.

Усі внесені пропозиції стосовно теорії бухгалтерського обліку є недостатніми без викладення висновків, орієнтованих на практичну частину бізнесу, економіки, ринку та підприємництва. В процесі дослідження виявлено, що концепція складання фінансової звітності українських підприємств за НП(С)БО 1, на сьогодні, суперечить концептуальній основі її складання за МСФО. Тому запроваджені нові форми фінансової звітності українських підприємств несуть ризик до викривлення статистичних даних.

Недостатньо обґрунтованими є критерії єдиного віднесення підприємств до тієї чи іншої категорії (малі, середні, великі) у світовій практиці для цілей застосування МСФЗ для МСП. Це свідчить про відсутність консенсусу між різними країнами світу, що, в свою чергу, становить перепони до застосування українськими підприємствами МСФЗ для МСП.

У процесі проведеного дослідження встановлено, що зміни в формі фінансової звітності вітчизняних підприємств внесені з подачі Міністерства фінансів України та мають вагомий вплив на теорію і практику ведення бухгалтерського обліку. Сьогодні ще зарано робити остаточні висновки з приводу доцільності цих, в своєму сенсі дещо революцій-

них, змін. Адже, не була докорінно перебудована система обліково-звітного забезпечення діяльності українських підприємств, а, отже, вони не мають істотного прояву в теорії бухгалтерського обліку.

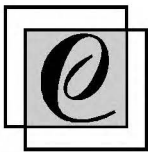
Виділено окремі особливості бухгалтерського обліку за міжнародними і національними стандартами як передумова трансформації та консолідації фінансової звітності стосовно таких його об'єктів: біологічних активів, запасів, зобов'язань, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, непоточних активів, оренди, основних засобів, фінансових інвестицій. Визначені особливості між НП(С)БО та МСФЗ ускладнюють процеси перетворення та консолідації фінансової звітності українських підприємств.

Розроблено методику поетапної трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за НП(С)БО в формат МСФЗ, на основі алгоритму трансформації фінансової звітності, що забезпечує процес її модифікації необхідними інструментами.

На основі аналізу генезису зародження та подальшого розвитку консолідованої фінансової звітності систематизовано інформаційні запити внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств.

Виокремлено рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності вітчизняних підприємств, а саме: мега-, макро-, мезо-, мікрорівні, що надають цілісне уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні.

Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає в себе ряд етапів і облікових процедур. У роботі виділено основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств: а) формування моделі звітності; б) підготовка інформаційних запитів; в) збір інформації; г) перевірка даних; ґ) трансформація звітності; д) підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності; е) незалежний аудит. Запропоновані етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств уможливають підготовку якісної консолідованої фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алиев З. М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / З. М. Алиев. — М., 2011. — 28 с.
2. Амеліна О. В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю [Електронний ресурс] / О. В. Амеліна. — Режим доступу : <http://goo.gl/f1bAjq>.
3. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством [Електронний ресурс] / С. П. Барановська. — Режим доступу : <http://goo.gl/vy3XgQ>.
4. Безверхий К. Застосування МСФЗ для малих та середніх підприємств: реалії сьогодення та вимоги часу / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 5. — С. 8–12.
5. Безверхий К. Консолідована фінансова звітність — нове національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 10. — С. 3–6.
6. Безверхий К. Концептуальні підходи щодо відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 8. — С. 20–24.
7. Безверхий К. Фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від мінфіну / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 2. — С. 8–11.
8. Безверхий К. В. Деякі питання складання вітчизняної фінансової звітності в контексті законодавчих змін / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля // Облік і фінанси. — 2013. — № 3 (61). — С. 25–28.
9. Безверхий К. В. Економічна сутність обліково-звітної інформації та теоретичні концепції її удосконалення / К. В. Безверхий // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Економічні науки. — Житомир : ЖДТУ, 2013. — № 1 (63). — С. 18–24.
10. Безверхий К. В. Концептуальні основи формування фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. — 2013. — Вип. № 1 (10). — С. 22–28.

11. Безверхий К. В. МСФЗ для малих та середніх підприємств: вітчизняний досвід / К. В. Безверхий // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного управління підприємством : Матеріали V-ої Міжнародної науково-практичної конференції, 27 червня 2013 р., м. Луцьк. — Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2013. — С. 17–18.

12. Безверхий К. В. Національна фінансова звітність за МСФЗ як складова обліково-звітної інформації підприємства / К. В. Безверхий // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: зб. тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 21 лютого 2013 р., м. Київ / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. — К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. — С. 115–120.

13. Безверхий К. В. Некоторые вопросы трансформации финансовой отчетности под требования МСФО: опыт украинских предприятий / К. В. Безверхий // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 29 (275). — С. 48–54.

14. Безверхий К. В. Принципы бухгалтерского учета и их влияние на учетно-отчетную информацию: украинский и международный опыт / К. В. Безверхий // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 6 (252). — С. 49–62.

15. Безверхий К. В. Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств: нагальні питання сьогодення / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит : Зб. наук. праць. — К. : КНЕУ, 2013. — Вип. 2 (22). — С. 178–184.

16. Безверхий К. В. Организационные подходы к построению классификации учетных систем / К. В. Безверхий // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: Материалы республиканской научно-практической конференции, 2014 г., 14–15 марта, г. Душанбе. — Душанбе: Сохибкор, 2014. — С. 31 — 34.

17. Белуха Н. Т. Хозяйственный учет и его роль в АСУ / Н. Т. Белуха. — М. : Финансы, 1972 — 72 с.

18. Білуха М. Методологія бухгалтерського обліку в електронному середовищі / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 8. — С. 50–54.

19. Бондарчук Н. В. Формування системи обліково-аналітичної інформації як основа для прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс] / Н. В. Бондарчук. — Режим доступу : <http://goo.gl/TMM3ck>.

20. Бортнікова О. О. Єдність облікової системи та місце в ній оперативного обліку / О. О. Бортнікова // Інноваційна економіка. — 2012 — № 3. — С. 147–150.

21. Бочуля Т. В. Вплив інформатизації суспільства на розвиток динамічної концепції бухгалтерського обліку / Т. В. Бочуля // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (21 лютого 2013 р. ; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. — К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. — С. 30–35.

22. Бочуля Т. Учет и информация в системе управления: опыт, поиски, решения : монография / Т. Бочуля. — Saarbrücken Deutschland : LAP LAMBERT Academic Publishing, 2013. — 269 с.

23. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. — 2012. — № 8. — С. 267–270.

24. Бутынец Ф. Ф. Управленческий учет: есть ли такой? / Ф. Ф. Бутынец // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля. — Брест; Житомир. — 2004. — С. 53–82.

25. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / под ред. проф. Я. В. Соколова. — М. : Магистр, 2009. — 479 с.

26. Бэкон Ф. Сочинения: в 2 т. / Ф. Бэкон. — М. : Мысль, Сер. Философское наследие; 1971-72 год. — Т.2. — 582 с.

27. Валуев Б. И. Стратегический управленческий учет — очередной миф / Б. И. Валуев // Формування ринкової економіки в Україні. — 2005. — Спецвип. 15. — Ч. 2. — С. 9–13.

28. Введение в философию: учебник для вузов. В 2 ч. Ч.2 / И. Т. Фролов, Э. А. Араб-оглы, Г. С. Арэфьева и др. — М. : Политиздат, 1990. — 639 с.

29. Волкова Е. Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. Ю. Волкова. — Воронеж, 2010. — 24 с.

30. Волочай А. Бухгалтерский январь: год — новый, заботы — старые / А. Волочай // Бухгалтерия. — 2014. — № 1 — 2 (1092–1093). — С. 60–64.

31. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л. О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету. — 2011. — Вип. 2 (36). — С. 329–334.

32. Воляник Г. М. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства / Г. М. Воляник // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету. — 2004. — Вип. 14.4. — С. 248–253.

33. Галузіна С. М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналитической інформації в системі управління організацією: монографія / С. М. Галузіна. — СПб. : Знання, 2006. — 392 с.

34. Гарасим П. М. Проблеми формування обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту [Електронний ресурс] / П. М. Гарасим, С. В. Приймак. — Режим доступу : <http://goo.gl/TPXdj>.

35. Гик В. В. Поняття «інновація» як об'єкт бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. В. Гик // Вісник ЖДТУ. — 2010. — № 3 (53). — Режим доступу : <http://goo.gl/5MqXe9>.

36. Гнилицька Л. Використання обліково-аналітичних технологій при розробці методики управління підприємницькими ризиками в системі економічної безпеки підприємства / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 3. — С. 41–47.

37. Голов С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих і середніх підприємств / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 10. — С. 3–15.

38. Голов С. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 4. — С. 3–8.

39. Голов С. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 3. — С. 18–23.

40. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 4. — С. 3–13.

41. Голов С. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 7. — С. 3–7.

42. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.

43. Голов С. Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С. Ф. Голов // Вісник МСФЗ. — № 8/13. — ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013.

44. Голошевич И. Финрезультаты + совокупные доходы: минфиновские трансформации формы № 2 / И. Голошевич // Бухгалтерия. — 2013. — 15 апреля. — № 15 (1054). — С. 50–54.

45. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/JtGrV3>.

46. Гречко А. В. Основи електронного документообігу: навч. посібник / А. В. Гречко. — К. : КНТЕУ, 2006. — 156 с.

47. Гринчишин Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами / Я. Гринчишин // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 11. — С. 3–8.

48. Гуцайлюк З. Системи бухгалтерського обліку: критичний аналіз думок економістів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 4. — С. 3–11.
49. Дейлі Г. Поза зростанням. Економічна теорія сталого розвитку / Г. Дейлі. — К. : Інтелсфера, 2002. — 298 с.
50. Демьяненко Н. В. Позитивизм Герберта Спенсера в современном социологическом знании / Н. В. Демьяненко. — М. : РГГУ, 2012. — 200 с.
51. Денищук М. Ф. Інтелектуалізація систем автоматизації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / М. Ф. Денищук. — Режим доступу : <http://goo.gl/azGNnX>.
52. Джейкобс Р. Стратегические перемены в реальном времени: Эффективное внедрение метода стратегических перемен — путь к успеху / Р. Джейкобс; пер. с англ. — Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2004. — 408 с.
53. Дикий А. П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємства [Електронний ресурс] / А. П. Дикий. — Режим доступу : <http://goo.gl/3eZkus>.
54. Друкер П. Менеджмент. Вызовы XXI века [Электронный ресурс] / П. Друкер. — Режим доступа : <http://goo.gl/G6X2JC>.
55. Дятлов С. А. Трансформация форм капитала в условиях роста информатизации экономики / С. А. Дятлов, Т. А. Селищева // Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая. — 2006. — Вып. 103-1. — С. 137–143.
56. Єршова Н. Ю. Облікова система в контексті управління сучасним підприємством / Н. Ю. Єршова, Д. Ю. Кохна // Вісник НТУ «ХП». — 2013. — № 52. (1025). — С. 49–55.
57. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія / В. М. Жук. — К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. — 454 с.
58. Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. — 2012. — № 1. — С. 16–23.
59. Завізна Н. С. Теоретичні та апіорні підходи до визначення сутності та класифікації інформації / Н. С. Завізна // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». — 2011. — Вип. 5 (2). — С. 20–25.
60. Зиммель Г. Философия денег. Теория общества [пер. Н. Н. Вокач] / Г. Зиммель. — М., 1999. — 716 с.

61. Зоріна О. А. Інтегровані інформаційні системи забезпечення аналізу [Електронний ресурс] / О. А. Зоріна. — Режим доступу : <http://goo.gl/tV2yMr>.

62. Івахненко С. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 3. — С. 48–53.

63. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Мініфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/yK6Umh>.

64. Інформаційна інфраструктура // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/iOym11>.

65. Інформаційне виробництво [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/LOFGta>.

66. Калініна О. М. Теоретичні основи управлінського обліку на підприємстві / О. М. Калініна, О. В. Каширіна, С. В. Післігіна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. — 2012. — № 1 (17). — С. 47–58.

67. Керанчук Т. Л. Концепція вартісно-орієнтованого управління підприємством та можливості її адаптації в Україні / Т. Л. Керанчук // Фінанси України. — 2011. — № 7. — С. 104–113.

68. Ковалев В. В. Лука Пачоли и развитие учета в Великобритании и США // Бухгалтерский учет. — 1994. — № 8. — С. 43–47.

69. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 560 с.

70. Колесник П. В. Трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / П. В. Колесник. — Ростов-на-Дону, 2011. — 25 с.

71. Королев О. Л. Методика оценки информационного потенциала предприятия / О. Л. Королев // Ученые записки Таврического национального университета имени В. И. Вернадского. — Серия «Экономика и управление». — Т. 24 (63). — 2011. — № 1. — С. 109–113.

72. Королович О. О. Впровадження управлінського обліку як інтегрованої інформаційної системи [Електронний ресурс] / О. О. Королович. — Режим доступу : <http://goo.gl/6jmrT8>.

73. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник — К. : КНЕУ, 2001. — 534 с.

74. Кузьмин И. В. Основы теории информации и кодирования : уч. пособие [2-е издание] / И. В. Кузьмин, В. А. Кедрус. — К. : Вища школа, 1986. — 238 с.

75. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. — К. : Все про бухгалтерський облік, 1999. — 288 с.

76. Курило А. М. Прогнозна фінансова інформація: її значення як інструмент аудитора / А. М. Курило // Вісник Донецького університету економіки та права. — 2011. — № 1. — С. 175–178.

77. Лаговська О. А. Актуарна концепція бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. А. Лаговська. — Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/3367/1/57.pdf>.

78. Лазаренко Д. О. Можливості використання первинної облікової інформації для поточного управлінського аналізу [Електронний ресурс] / Д. О. Лазаренко. — Режим доступу : <http://goo.gl/QbcR9>.

79. Легенчук С. Ф. Аналіз дисертаційних досліджень з проблем стратегічного обліку / С. Ф. Легенчук, Л. Й. Юрківська // Вісник ЖДТУ. — 2011. — № 3. — С. 82–85.

80. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: PRO ET CONTRA [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. — 2012. — № 2 (3). — С. 88–91. — Режим доступу : <http://goo.gl/917kK5>.

81. Лень В. С. Задачі бухгалтерського обліку: визначення та обґрунтування [Електронний ресурс] / В. С. Лень. — Режим доступу : <http://goo.gl/h617GK>.

82. Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения / Е. Леоте, А. Гильбо; [пер. с фр. Н. В. Богородского]; под ред. А. П. Рудановского. — М., 1924. — 673 с.

83. Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н. О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. — 2012. — Вип. 4 (47). — С. 50–56.

84. Малі та середні підприємства [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.

85. Мамиконов А. Г. Принятие решений и информация / А. Г. Мамиконов. — М. : Наука, 1983. — 184 с.

86. Маначинська Ю. А. Теоретико-методологічні основи актуарного обліку в Україні [Електронний ресурс] / Ю. А. Маначинська. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2012_4/4-12-58.pdf.

87. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність / Г. Матвієнко // Баланс. — 2011. — № 15. — С. 34–37.

88. Миронов М. Г. Финансовый менеджмент / М. Г. Миронов. — М. : ГроссМедиа, 2004. — 144 с.

89. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.

90. Мороз Ю. Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю. Ю. Мороз // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. — 2013. — № 2 (64). — С.135–141.

91. Москалева Ю. Н. Принципы бухгалтерского учета и их применение в сельском хозяйстве: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Ю. Н. Москалева. — Санкт-Петербург, 2005. — 22 с.

92. Моссаковський В. Необхідність інтеграції звітної інформації / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 8. — С. 3–9.

93. Наказ Міністерства фінансів України № 1213 від 19.12.2006 р. «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

94. Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. «Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/rJKI9r>.

95. Наказ МФУ «Про інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» № 69 від 11.08.1994 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до наказу : <http://goo.gl/FJfST5>.

96. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 8–9. — С. 78–91.

97. Необходимость и направления развития господдержки среднего бизнеса в России [Електронний ресурс]. — Режим доступа : <http://www.deloros.ru/main.php?mid=22&doc=19101>.

98. Нордстрем К. Бизнес в стиле фанк / К. Нордстрем, Й. Риддерстале. — Серия «Книги Стокгольмской школы экономики в Санкт-Петербурге». Translation Copyright, 2002. — изд. 3-е и доп. — 273 с.

99. Олексюк О. С. Інформаціологія — фундаментальна генералізаційна наука про інформацію [Електронний ресурс] / О. С. Олексюк // Статий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. — С. 158–162. — Режим доступу : <http://goo.gl/7WqYNI>.

100. Орлов О. В. Методичні підходи до визначення взаємовідносин предмета, об'єкта та методу науки державного управління [Електронний ресурс] / О. В. Орлов. — Режим доступу : <http://goo.gl/bp237C>.

101. Офіційний вісник України від 19.03.2013 р. № 19 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ovu.com.ua/proceedings/631>.

102. Охрамович О. Р. Проблемні аспекти уніфікації бухгалтерського обліку / О. Р. Охрамович // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: Серія «Економіка». — 2010. — Вип. 2 (50). — С. 171–178.

103. Панченко І. А. «Креативний облік» як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів [Електронний ресурс] / І. А. Панченко // Економічні науки : Серія «Облік і фінанси». — Вип. 9 (33). — Ч. 3. — 2012. — Режим доступу : <http://goo.gl/smcLc6>.

104. Панченко І. А. Бухгалтерський облік прибутку в умовах трансформації підходів до системи управління: концептуальні засади: монографія / І. А. Панченко. — Житомир : ЖДТУ, 2013. — 624 с.

105. Панченко І. А. Прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку: трансформаційний підхід [Електронний ресурс] / І. А. Панченко // Вісник ЖДТУ. — 2012. — № 1 (59). — Режим доступу : <http://goo.gl/GCa4DU>.

106. Пархоменко О. В. Роль людського чинника в патентно-кон'юнктурних дослідженнях / О. В. Пархоменко, А. О. Пархоменко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. — 2012. — Вип. 1. — Т. 2. — С. 247–254.

107. Пилипенко А. А. Об'єктивний вплив появи сучасних технологій управління на трансформацію облікової парадигми та його суб'єктивне сприйняття / А. А. Пилипенко // Сучасні проблеми управління підприємствами : матеріали міжн. наук.-практ. конф.-ї 08–09 листопада 2012 р. — Х. : ФОП Александрова К.М., ВД «ІНЖЕК», 2012. — С. 58–61.

108. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. д.е.н., доцента А. А. Пилипенка. — Х. : ХНЕУ, 2011. — 344 с.

109. Подолянчук О. А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль в системі внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства [Електронний ресурс] / О. А. Подолянчук. — Режим доступу : <http://repository.vsau.org/getfile/2161.pdf>.

110. Позов А. Х. Концептуальні підходи формування управлінської звітності [Електронний ресурс] / А. Х. Позов // Економічні науки. — Серія «Облік і фінанси». — 2012. — Вип. 9 (33). — Ч. 3. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_3/9.pdf.

111. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

112. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/YMBUW>.

113. Про затвердження Змін до Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : Проект наказу Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/j6uv73>.

114. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.03 № 476 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/HA1hGZ>.

115. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/gtdvod>.

116. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Проект наказу Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/QrQNu8>.

117. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

118. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/l6234z>.

119. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/RmxHR6>.

120. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/gBluch>.

121. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/d6FcKs>.

122. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/pEZurh>.

123. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/0BMdK8>.

124. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/GqCzPk>.

125. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/myPbTa>.

126. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/kfwGeS>.

127. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/aK5CH9>.

128. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/L1DMfh>.

129. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0553-99/print1362304905316381>.

130. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України № 193 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/NJY8Ji>.

131. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : Наказ Міністерства фінансів України № 303 від 18.06.2001 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>.

132. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» : Наказ Міністерства фінансів України № 344 від 16.07.2001 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/fDCWRc>.

133. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

134. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/FlaFSI>.

135. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/f3exLa>.

136. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2005 р. № 817 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.

137. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» : Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/KFR2oE>.

138. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/wmGkLY>.

139. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/wHKAZ5>.

140. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/eGfJun>.

141. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

142. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/zbUou8>.

143. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/Jyfl1f>.

144. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/RjJc0S>.

145. Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/hiRQk8>.

146. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки : Закон України від 09.01.2007 р. № 537-V [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/537-16>.

147. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/OTJwiJ>.

148. Про Примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.

149. Прохорова О. С. Підходи до формування моделі стратегічного управління потенціалом підприємства [Електронний ресурс] / О. С. Прохорова. — Режим доступу : <http://goo.gl/FAO9rY>.

150. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-Бланш, 2007. — 359 с.

151. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-Бланш, 2007. — 152 с.

152. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретично-методологічні аспекти) / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Екон. думка, 1999. — 423 с.

153. Радченко О. В. Застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в малому та середньому бізнесі / О. В. Радченко // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу : матеріали IV Міжнародної наукової інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, 28 листопада 2013 р., м. Донецьк. — Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. — Т. 2. — С. 207–210.

154. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. с англ. М. Х. Розовского. — М. : Аудит, 1998. — 616 с.

155. Редченко К. І. Концепція формування прогностичного обліку / К. І. Редченко // Вісник Львівської комерційної академії. — 2009. — Вип. 30. — С. 50–59.

156. Реслер М. В. Системний підхід у поєднанні облікового і аналітичного процесів в управлінні підприємством [Електронний ресурс] / М. В. Реслер. — Режим доступу : <http://goo.gl/daRFke>.

157. Семенишена Н. В. Принципи бухгалтерського обліку: дослідження дефініцій [Електронний ресурс] / Н. В. Семенишена. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Prvse/2010_2/24.pdf.

158. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.00.09 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит / І. В. Семчук. — Житомир, 2010. — 20 с.

159. Скребкова Ж. Р. Моделирование учетного процесса в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ж. Р. Скребкова. — Екатеринбург, 2009. — 23 с.

160. Сляднева Н. А. Информационно-аналитическая деятельность: проблемы и перспективы [Электронный ресурс] / Н. А. Сляднева. — Режим доступа к ресурсу : <http://misit.ucoz.ru/load/14-1-0-45>.

161. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — М. : Эксмо, 2007. — 960 с.

162. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 10. — С. 35–39.

163. Смоленюк П. С. Бухгалтерський облік і прийняття рішень: навч. посібник / П. С. Смоленюк, А. А. Бойчук В. П. Баран. — Хмельницький : НВП «Евріка», 2001. — 489 с.

164. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 1985. — 357 с.

165. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

166. Солоненко А.А. Единая учетная система группы связанных организаций: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. А. Солоненко. — Нижний Новгород, 2013. — 44 с.

167. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В. В. Сопко. — К. : КНЕУ, 2006. — 526 с.

168. Стеців І. І. Характеристика облікової інформації та її значення для задоволення потреб користувачів [Електронний ресурс] / І. І. Стеців, Р. Я. Пахолок. — Режим доступу : <http://goo.gl/5Dma9r>.
169. Сторожук Т. М. Стратегічний облік в інформаційній системі підприємств бізнесу [Електронний ресурс] / Т. М. Сторожук. — Режим доступу : <http://goo.gl/G30zgm>.
170. Супрунова І. В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнародний збірник наукових праць. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. — 2010. — Вип. 1 (16). — С. 273–283.
171. Твердомед А. МСФО. Назад дороги нет / А. Твердомед // Вісник МСФЗ. — № 11/12. — ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2012.
172. Терещенко О. О. Сучасний стан і перспективи розвитку фінансового контролінгу (до підсумків українсько-російського «круглого столу») / О. О. Терещенко, Д. М. Сташук, Д. Г. Савчук // Фінанси України. — 2011. — № 2. — С. 117–126.
173. Тимошенко Ю. М. Облік на малих підприємствах в умовах глобалізації світової економіки / Ю. М. Тимошенко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: стабілізація та євроінтеграція : Збірник наукових праць. — 2010. — Вип. 1 (81). — С. 532–541.
174. Триумфальна хода МСФЗ: звіт про поточні успіхи [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.gaap.in.ua/archives/2339>.
175. Тычинина Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н. А. Тычинина // Вестник ОГУ. — 2009. — № 2. — С. 102–107.
176. УкрМСФО: за первый квартал только две формы [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.gaap.in.ua/archives/2204>.
177. Устенко А. Модель оценки информационных потоков на предприятии [Электронный ресурс] International Scientific Analytical Project. — Режим доступа : <http://www.gisap.eu/ru/node/9453>.
178. Фатенок-Ткачук А. О. Стратегічний облік у системі управління підприємством [Електронний ресурс] / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська. — Режим доступу : <http://goo.gl/pzRVDj>.
179. Федотов А. М. Парадоксы информационных технологий / А. М. Федотов // Вестник НГУ. Серия : Информационные технологии. — 2008. — Т. 6. — Вып. 2. — С. 3–14.
180. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя, П. Ф. Юдина. — М., 1963. — 544 с.

181. Формалізація [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://goo.gl/kZSMKR>.
182. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / [Д. Хан ; пер. с нем.]. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
183. Хорунжак Н. Розвиток принципів обліку як наслідок інноваційних процесів в науці та техніці / Н. Хорунжак // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2012. — Вип. 2 (7). — С. 277–286.
184. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. — Х. : Фактор, 2011. — 400 с.
185. Чалый И. Немало для малых / И. Чалый // Вісник МСФЗ. — № 04/13. — ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013.
186. Чижевська Л. В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку [Електронний ресурс] / Л. В. Чижевська // Первая международная научно-практическая конференция «Качество Экономического развития: глобальные и локальные аспекты» (24-25 мая 2007 г.). — Режим доступа : http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php.
187. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
188. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. — 1997. — № 1. — С. 2–6.
189. Шевчук В. О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії / В. О. Шевчук // Економіка АПК. — 2009. — № 3. — С. 103–106.
190. Шеремет А. Д. Теория экономического анализа; 3-е изд., доп. / А. Д. Шеремет. — М. : Инфра-М, 2011. — 352 с.
191. Шигаев А. И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями : автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. И. Шигаев. — Казань, 2011. — 46 с.
192. Шкарлет С. М. Контролінг в забезпеченні економічної безпеки управління підприємством [Електронний ресурс] / С. М. Шкарлет, В. В. Бондар, В. А. Іванець. — Режим доступу : <http://goo.gl/4Y8Nm6>.
193. Шулыгина О. Ю. Развитие методики трансформации российской финансовой отчетности в формат МСФО (на примере строительных организаций) : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О. Ю. Шулыгина. — Воронеж, 2012. — 24 с.
194. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Г. Эмерсон. — М. : Бизнес-информ, 1997. — 197 с.

195. Яворов В. В. Роль облікової інформації в управлінні підприємством [Електронний ресурс] / В. В. Яворов. — Режим доступу : <http://goo.gl/D56Ki>.
196. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю. П. Яковлев. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 318 с.
197. Access the IFRS for SMEs [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/48G4IW>.
198. Hylton F. Measuring & Valuing Knowledge: The Role of Knowledge Audit [Electronic resource]. — Mode of access : <http://www.annHylton.com>.
199. IFRS for SMEs: Project history [Electronic resource]. — Mode of access : <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/histroy/Pages/History.aspx>.
200. International accounting standard 1 «Presentation of Financial Statements» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/miFx5V>.
201. International accounting standard 12 «Income Taxes» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias12.pdf>.
202. International accounting standard 16 «Property, plant and equipment» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/UxGN72>.
203. International accounting standard 17 «Leases» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias17.pdf>.
204. International accounting standard 2 «Inventories» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias2.pdf>.
205. International accounting standard 21 «The effects of changes in foreign exchange rates» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias21.pdf>.
206. International accounting standard 27 «Separate financial statements» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/g4lDFg>.
207. International accounting standard 28 «Investments in associates and joint ventures» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/4Y64mr>.
208. International accounting standard 34 «Interim Financial Reporting» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/d6LMt0>.
209. International accounting standard 37 «Provisions, contingent liabilities and contingent assets» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/xf87cJ>.
210. International accounting standard 38 «Intangible Assets» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias38.pdf>.
211. International accounting standard 39 «Financial Instruments: Recognition and Measurement» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias39.pdf>.

212. International accounting standard 40 «Investment property» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias40.pdf>.

213. International accounting standard 41 «Agriculture» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias41.pdf>.

214. International accounting standard 7 «Statement of Cash Flows» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/h3DfqB>.

215. International financial reporting standard 1 «First-time Adoption of International Financial Reporting Standards» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs1.pdf>.

216. International financial reporting standard 10 «Consolidated financial statements» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>.

217. International financial reporting standard 12 «Disclosure of interests in other entities» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs12.pdf>.

218. International financial reporting standard 5 «Non-current assets held for sale and discontinued operations» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs5.pdf>.

219. International financial reporting standard 8 «Operating segments» [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/VhDvGu>.

220. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/uEMHqC>.

221. Pakter P. IFRS for SMEs / P. Pakter [Electronic resource]. — Mode of access : <http://goo.gl/zbMW0U>.

222. Price M. Media and Sovereignty: The Global Information Revolution and Its Challenge to State Power / M. Price. — Cambridge : MIT Press, 2002. — 352 p.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Костянтин Вікторович БЕЗВЕРХИЙ
Тетяна Володимирівна БОЧУЛЯ

ІНФОРМАЦІЙНИЙ КОМПЛЕКС ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ТА ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ

МОНОГРАФІЯ

Друкується в авторській редакції

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 02.09.2014 р. Формат 60х84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Автор. арк. 10. Ум. друк. арк. 10,35. Тираж 300 прим.

ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

Свідцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виговітників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 4162 від 21.09.2011 р.