МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ПОДАТКОВОЇ СПРАВИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА КОНСАЛТИНГУ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків» (за матеріалами «АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»

Здобувача вищої освіти II (магістерського) рівня, II курсу, ОМО-22-1 групи, спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітня програма «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю»

підпис здобувача вищої освіти

Ель Богдан Юрійович

Науковий керівник

підпис керівника

Метелиця В.М., д.е.н.,професор

Гарант освітньо-професійної програми

підпис гаранта ОПП

Колісник Олена Пилипівна, к.е.н., доцент

Допущено до захисту за рішенням кафедри обліку та консалтингу протокол від 18.01.2024 № 12

підпис завідувача кафедри

Колісник Олена Пилипівна, к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація №4 23.01.2024
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту
(до захисту, на доопрацювання) 01.12.2023 (дата) (підпис)

Результат захисту 4 (чотири) 06.02.2024
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: (підпис) Т. Г. Камінська
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

(підпис) О. П. Колісник
(ініціали, прізвище)

(підпис) В. М. Метелиця
(ініціали, прізвище)

(підпис) Б. М. Занько
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

(підпис) Д. Л. Судак
(ініціали, прізвище)

Онлайн сервіс створення та перевірки кваліфікованого та удосконаленого електронного підпису

ПРОТОКОЛ
створення та перевірки кваліфікованого та удосконаленого електронного підпису

Дата та час: 17:30:33 07.02.2024

Назва файлу з підписом: Кваліфікаційна робота Ель Б. Ю..pdf
Розмір файлу з підписом: 2.6 МБ

Перевірені файли:
Назва файлу без підпису: Кваліфікаційна робота Ель Б. Ю..pdf
Розмір файлу без підпису: 2.6 МБ

Результат перевірки підпису: Підпис створено та перевірено успішно. Цілісність даних підтверджено

Підписувач: МЕТЕЛИЦЯ ВОЛОДИМИР МИХАЙЛОВИЧ
П.І.Б.: МЕТЕЛИЦЯ ВОЛОДИМИР МИХАЙЛОВИЧ
Країна: Україна
РНОКПП: 2978215692
Організація (установа): ФІЗИЧНА ОСОБА
Час підпису (підтверджено кваліфікованою позначкою часу для підпису від Надавача): 18:30:31 07.02.2024
Сертифікат виданий: КНЕДП АЦСК АТ КБ "ПРИВАТБАНК"
Серійний номер: 5E984D526F82F38F04000000A3F8FC009F6DD004
Алгоритм підпису: ДСТУ 4145
Тип підпису: Удосконалений
Тип контейнера: Підписаний PDF-файл (PAdES)
Формат підпису: З повними даними для перевірки (PAdES-B-LT)
Сертифікат: Кваліфікований

Версія від: 2023.12.21 13:00

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.Б.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст дипломної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	23		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	7		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	4		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	38		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	–		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	37		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	75		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.Б.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
75	C	4 (добре)	06.02.2024	

Правила переведенням оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту Кафедра обліку та консалтингу
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри О.П. Колісник
«21» 10.2022 р.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Елю Богдану Юрійовичу

1. Тема роботи: Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків
Затверджена наказом ректора від «30» листопада 2022 № 1254
2. Строк здачі закінченої роботи: 18.12.2023 р.
3. Цільова установка. Провести наукове дослідження за темою «Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків».
Мета роботи. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків та розробка пропозицій з метою їх удосконалення.
Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків на підприємстві «АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»
Предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретичні, методологічні іпрактичні положення формування основних показників використовуваних у макроекономічному управлінні на «АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»
4. Вихідні дані до роботи. Законодавчі і нормативні документи, наукова й навчальна література, первинні документи, облікові регістри та форми звітності досліджуваного підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу. Необхідні для кращого розуміння тексту кваліфікаційної роботи рисунки (схеми, діаграми тощо), які дозволяють більш наочно висвітлити процес наукового дослідження та його результати.
6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом).

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРИТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (ІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ)

1.1. Гносеологія створення єдиної системи обліку (історичний аспект) економічної інформації

1.2. Склад обліково-аналітичної системи підприємства при забезпеченні економічної безпеки, характеристика структурних частин

1.3. Понятійно-категоріальний апарат обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ГОСПОДАРЬКОЇ ДІЯЛЬНОТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ В АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ"

2.1. Організаційно-економічна характеристика АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ"
2.2. Фінансовий аналіз діяльності АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ" як критер забезпечення економічної безпеки
2.3. Оцінка формування та використання облікової інформації в систем національних рахунків та системі бухгалтерського обліку
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ МОЖЛИВОЇ ГАРМОНІЗАЦІ БУХГАЛТЕРЬКОГО ОБЛІКУ ТА ИТЕМИ НАЦІОГАЛЬНИ РАХУНКІВ
3.1. Методологічні підходи щодо гармонізації бухгалтерського обліку системи національних рахунків
3.2. Комплексна система обліку створеної доданої вартості на підприємст
ВИСНОВКИ
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ
ДОДАТКИ

№ п/п
1.
2.
3.
4.
5.
6.
7.
3.

7. Календарний план виконання роботи

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактич
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	17.10.-20.10.2022 р.	
2.	Підготовка розділу роботи та подання його керівнику		
2.1	першого	15.05.2023 р.	
2.2	другого	25.09.2023 р.	
2.3	третього	01.12.2023 р.	
3.	Підготовка вступу та висновків	14.12.2023 р.	
4.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	18.12.2023 р.	
5.	Перевірка роботи на плагіат	15.01.2024 р.	
6.	Попередній захист роботи	17.01.2024 р.	
7.	Отримання відгуку керівника роботи	24.01.2024 р.	
8.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.2024 р.	
9.	Допуск до захисту зав. кафедрою	01.02.2024 р.	
10.	Захист роботи	05-06.02.2024 р.	

8. Дата видачі завдання «21» жовтня 2022 р.

9. Керівник кваліфікаційної роботи

(підпис) Метелиц (прізвище

10. Гарант освітньо-професійної програми

(підпис) Колісн (прізвище

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

Ель Б. Ю.
(прізвище, ініціали) (підпис)

Факультету податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра обліку та консалтингу

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи (проєкту)
на академічний плагіат

№ п/п		
1.	ПІБ автора твору	Ель Богдан Юрійович
2.	ПІБ наукового керівника	Метелиця В. М.
3.	Тип роботи, що перевіряється (курсова, кваліфікаційна робота (проєкт)	Кваліфікаційна робота
4.	Тема роботи	Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків
5.	Рік написання	2023
6.	Оригінальний текст у роботі складає %	100%
7.	Схожість %	0%
8.	Цитати%	2,36%

Відповідальна особа Судак Д. Л. (П.І.Б.) (підпис)

АНОТАЦІЯ
на кваліфікаційну роботуна тему:
«Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку і системи національних рахунків»

Мета роботи: розробка рекомендацій розвитку бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення ефективного макроекономічного управління.

Завданнями роботи є:

- уточнити роль і значення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення макроекономічного управління;
- з використанням системно матричного підходу оцінити взаємозв'язок і взаємозалежність бухгалтерського обліку і СНР, яка трансформує дані бухгалтерського обліку для потреб макроекономічного управління;
- довести, що лише інтеграція різних видів обліку, забезпечує одержання необхідної, об'єктивної, своєчасної, релевантної, повної і дешевої інформації для різних рівнів управління;
- розробити науково обґрунтовані практичні рекомендації по використанню даних бухгалтерського обліку при розробці національних рахунків;
- обґрунтувати напрями удосконалення складання і використання бухгалтерської звітності відповідно до вимог держави як основного користувача економічної інформації;
- здійснити аналіз господарської діяльності та організації облікової роботи на АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ».

Предметом кваліфікаційної роботи єсукупність теоретичних, методологічних і практичних положень формування і використання бухгалтерської і статистичної інформації в напрямі повнішого задоволення потреб макроекономічного управління.

Об'єктом кваліфікаційної роботи є процедури інтеграції бухгалтерського і статистичного обліку та методологічні і практичні аспекти формування основних показників використовуваних у макроекономічному управлінні.

Базою дослідження виступає АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ».

За результатами дослідження сформульовані пропозиції, які полягають в розробці рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення ефективного макроекономічного управління.

Одержані результати можуть бути використані при організації обліку АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ».

Робота містить: 114 сторінок, 15 таблиць, 15 рисунків. Список використаних джерел складається з 51 найменування.

Ключові слова: гармонізація бухгалтерського обліку, система національних рахунків, інформаційне забезпечення обліку, макроекономічне управління.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2022-2023 рр.

Рік захисту роботи: 2024 р.

ANNOTATION
on qualifying work on a theme:
«Areas of harmonization of accounting and the system of national accounts»

Purpose of the work: development of recommendations for the development of accounting in the information support system for effective macroeconomic management.

The objectives of the work are:

clarify the role and importance of accounting in the information support system of macroeconomic management;

- using a systemically matrix approach to evaluate the relationship and interdependence of accounting and SNS, which transforms accounting data for the needs of macroeconomic management;
- prove that only the integration of different types of accounting provides the necessary, objective, timely, relevant, complete and cheap information for different levels of management;
- develop scientifically sound practical recommendations for the use of accounting data in the development of national accounts;

justify the areas of improvement of the preparation and use of financial statements in accordance with the requirements of the state as the main user of economic information;

– carry out an analysis of economic activity and organization of accounting work at AT «INTERPIPE NMTZ».

The subject of qualification work is a set of theoretical, methodological and practical provisions for the formation and use of accounting and statistical information in the direction of more complete satisfaction of the needs of macroeconomic management.

The object of qualification work is the procedures for integrating accounting and statistical accounting and methodological and practical aspects of the formation of the main indicators used in macroeconomic management.

The research base is AT «INTERPIPE NMTZ».

Based on the results of the study, proposals have been formulated, which consist in developing recommendations for improving accounting in the information support system for effective macroeconomic management.

The obtained results can be used in the organization of accounting AT «INTERPIPE NMTZ».

The work contains: 114pages, 15 tables, 15 figures. The list of sources used consists of 51 names, 6 applications.

Keywords:гармонізація бухгалтерського обліку, система національних рахунків, інформаційне забезпечення обліку, макроекономічне управління.

Year of qualification work: 2022-2023.

Year of work defense: 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП 13

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (ІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ) 16

1.1. Гносеологія створення єдиної системи обліку (історичний аспект) економічної інформації 16

1.2. Склад обліково-аналітичної системи підприємства при забезпеченні економічної безпеки, характеристика структурних частин 36

1.3. Понятійно-категоріальний апарат обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства 47

РОЗДІЛ 2.АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ В АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ" 56

2.1.Організаційно-економічна характеристика АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ" 56

2.2. Фінансовий аналіз діяльності АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ" як критерій забезпечення економічної безпеки 63

2.3.Оцінка формування та використання облікової інформації в системі національних рахунків та системі бухгалтерського обліку 68

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ МОЖЛИВОЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СИСТЕМИ НАЦІОНАЛЬНИХ РАХУНКІВ 94

3.1. Методологічні підходи щодо гармонізації бухгалтерського обліку та системи національних рахунків 94

3.2. Комплексна система обліку створеної доданої вартості на підприємстві 100

ВИСНОВКИ 124

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 129

ДОДАТКИ 132

ВСТУП

Актуальність теми дослідження Незалежно від суспільно-економічних відносин дані бухгалтерського обліку завжди є джерелом вихідної інформації для макроекономічного управління. Це пояснюється тим, що система бухгалтерської інформації на підприємстві досить повно охоплює явища і процеси, які аналізують і на макрорівні. Головною перевагою бухгалтерської звітності для аналітичних служб різних рівнів управління є надійність інформації та можливість її мобілізації.

Найповніше використання бухгалтерських даних для макроекономічного управління забезпечує система національних рахунків (СНР), яка тісно взаємопов'язана з системою бухгалтерського обліку зокрема використовуючи його принципи, правила та процедури. Традиційний принцип бухгалтерського обліку подвійний запис, залишається головною аксіомою при складанні національних рахунків. Перевага системи національних рахунків полягає в тому, що вона об'єднує у собі всі інституційні одиниці держави, і дозволяє аналізувати економічний взаємозв'язок між ними, оцінювати результативність діяльності інституційних одиниць та перспективи їх розвитку.

Взаємозв'язок між системами бухгалтерського обліку і системою національних рахунків має теоретичний та практичний аспекти. Теоретичний - пов'язаний з розумінням взаємозв'язку між принципами цих видів обліку, з визначенням можливих напрямків удосконалення та гармонізації СНР і бухгалтерського обліку, що є передумовою ефективного макроекономічного управління. Практичний аспект полягає у використанні даних бухгалтерського обліку для розробки національних рахунків з'ясування того, які корективи необхідно внести в систему бухгалтерського обліку. Останнє гармонізує бухгалтерський облік і СНР, яка побудована за міжнародними принципами бухгалтерського обліку і покликана максимально враховувати зміни в економічних процесах та діючому законодавстві країни. Також

теоретичний аспект забезпечує розвиток бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення ефективного макроекономічного управління.

Проблеми регламентації національних облікових систем постійно знаходяться у центрі уваги окремих науковців, економістів та урядів багатьох країн світу. Серед видатних зарубіжних вчених, що здійснили вагомий внесок в розвиток статистичного та бухгалтерського обліку на різних історичних етапах слід назвати: В.Зомбарт, І.Шера, Е.Шмаленбаха, Е.Стевелінк, Ж.Рішар, Ф.Гюглі, Джоєл ле Фурш, Р.Рувер, Р.Сава'є; вітчизняних вчених: Ф.Ф.Бутинця, М.Т.Білуха, Г.Г. Кірейцева, Л.К.Сука, В.Г.Швеця, М.Г.Чумаченка та інших вчених. Недостатнє опрацювання в науковій літературі досліджуванихпитань,атакожїхпрактичнаціннiстьзумовилиобранняданоїтеми кваліфікаційної роботи.

Метою дослідження є розробка рекомендацій розвитку бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення ефективного макроекономічного управління.

Виконання поставленої мети передбачає постановлення та вирішення подальший головних **завдань:**

- уточнити роль і значення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення макроекономічного управління;
- з використанням системно матричного підходу оцінити взаємозв'язок і взаємозалежність бухгалтерського обліку і СНР, яка трансформує дані бухгалтерського обліку для потреб макроекономічного управління;
- довести, що лише інтеграція різних видів обліку, забезпечує одержання необхідної, об'єктивної, своєчасної, релевантної, повної і дешевої інформації для різних рівнів управління;
- розробити науково обґрунтовані практичні рекомендації по використанню даних бухгалтерського обліку при розробці національних рахунків;

обґрунтувати напрями удосконалення складання і використання бухгалтерської звітності відповідно до вимог держави як основного користувача економічної інформації;;

– здійснити аналіз господарської діяльності та організації облікової роботи на АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ».

Об’єктом кваліфікаційної роботи єпроцедури інтеграції бухгалтерського і статистичного обліку та методологічні і практичні аспекти формування основних показників використовуваних у макроекономічному управлінні.

Предметом дослідження єсукупність теоретичних, методологічних і практичних положень формування і використання бухгалтерської і статистичної інформації в напрямі повнішого задоволення потреб макроекономічного управління.

Інформаційною базою кваліфікаційноїроботи є законодавчі та нормативні акти України, напрацювання вітчизняних та зарубіжних вчених, результати проведених автором наукових досліджень, офіційні статистичні матеріали, звітність виробничої діяльності підприємств сектору не фінансових корпорацій.

Методи дослідження.Кваліфікаційна робота базується на критичному осмисленні концепцій і положень, висунутих представниками провідних шкіл економічної теорії у сферах макроекономічних категорій та національного рахівництва. При проведенні дисертаційного дослідження були використані такі методи: структурно-логічний та семантичний аналіз (для уточнення та впорядкування термінології в понятійному апараті), критичний аналіз (при виділенні основних напрямів наукових теорій при формулюванні логістичних проблем), методи факторного аналізу причинно-наслідкових залежносте, за допомогою яких вивчено зв’язок між кінцевими результатами по розрахунках ВВП у секторі не фінансових корпорацій та первинними джерелами даних.

РОЗДІЛ І
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (ІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ)

1.1. Гносеологія створення єдиної системи обліку (історичний аспект) економічної інформації

Історія господарського обліку нараховує біля шести тисячі років. Невід'ємною частиною цієї історії була еволюція бухгалтерського обліку, його практика та теорія. Е. Стевелінк писав: "Узагальнене дослідження історії бухгалтерського обліку лише зароджується". Більшість спроб узагальнення пов'язано з класифікацією етапів розвитку обліку. Проте періодизація, якій інколи приділяється надмірна увага, насправді потрібна лише для кращого викладення паралельних подій. Багато століть бухгалтерський облік був простою практичною дією; його розвиток привів до виникнення теорії. Не дарма російський вчений Е.Е.Сіверс проводив різницю між рахівництвом, практичною бухгалтерською діяльністю, та веденням рахунків, теоретичною науковою розробкою бухгалтерських категорій. Ми ставимо перед собою мету проаналізувати зміни які відбувалися у бухгалтерському обліку, виходячи із потреб користувачів економічної інформації у часі та зв'язок обліку з іншими дисциплінами.

Досі залишається актуальною проблема ідентифікації бухгалтерського обліку з іншими дисциплінами, такими як право, економіка та соціологія.

Хоча батьки-засновники подвійної бухгалтерії Лука Пачолі та Клод Ірсон були видатними математиками, більшість спеціалістів визнають, що бухгалтерський облік не є галуззю математики, навіть якщо він використовує її засоби.

Бухгалтерський облік має дві взаємопов'язанні структури (або два шари): юридичний та економічний. Юридичну трактовку бухгалтерського

обліку відстоював Рене Саватьє. Більшу частину своїх публікацій він присвятив наближенню бухгалтерського обліку з правом, пояснюючи свою точку зору тим, що бухгалтерський облік має своїм об'єктом оцінку майна підприємства. Юристи, пише Р.Саватьє, "розглядають облік як один з елементів справедливості, тоді як економісти разглядають його як засіб визначення міри і руху економічного розвитку". Юридичний напрямок довгий час був головним майже в усіх країнах. Для його розвитку багато зробили італійські автори. Видатним вченим, який найбільш повно сформулював принципи юридичного напрямку, був Франческо Вілла (1864р.), який зазначав: "Кожен хто зберігає ті або інші цінності несе відповідальність перед власником у сумі, яка дорівнює вартості прийнятих ним на зберігання цінностей; І невипадково у наш час Пьєр Гарньє усі факти обліку поділяє на три групи: юридичні, які на його думку займають 95% всіх фактів обліку, економічні – 4% та матеріальні – 1%. Під економічними він розуміє, наприклад, факти, пов'язані з нарахуванням амортизації; до матеріальних усі факти, які б ми назвали незапланованими витратами (крадіжки, пожари та інше). Не дивно, що в такій інтерпретації Гарньє бухгалтер за фахом, але юрист за освітою стверджував в 1947 році, що бухгалтерський облік – це "алгебра права". Відповідно до П.Гарн'є "бухгалтерський облік є науковий метод спостереження юридичних та економічних фактів". В свою чергу Р.Обер виділяє три етапи розвитку: 1) інформативний, 2)юридичний, 3) економічний. На юридичний бік рахунків балансу вказував А.П.Рудановський. Він підкреслював, що за кожним рахунком повинна стояти відповідальна особа: "Між тим, - писав він, - у даний час баланс наповнюється рахунками, за зміст яких ніхто не відповідає, і всі ці рахунки є тим важким каменем, який топить рахівництво та не дозволяє йому побудувати звіт швидко та належним чином.".

Проте більшість економістів не погоджуються з таким трактуванням. Відповідно до Прудона бухгалтер і є "справжній економіст, у якого мнимі вчені вкрали його ім'я". Жан Марчевський в 1967 році стверджував, що

бухгалтерський облік міг би претендувати на статус однієї з гілок політичної економії при умові використання ним принципів та методів національного рахівництва, що безпосередньо вказує на прямий зв'язок бухгалтерського обліку та статистики.

Потрібно відзначити, що правильний розгляд усіх проблем обліку можливе лише з точки зору економічного слою, який відображає проблеми політичної економії. С.М.Барц навіть стверджував, що бухгалтерський облік виділився з політичної економії [9]. З іншого боку були спроби, зведення усієї політичної економії до бухгалтерського обліку. Наприклад, П.Ж. Прудон писав: "Я довго та марно шукав, чому у творах, які передбачені для вивчення політичної економії, починаючи з Адама Сміта та закінчуючи А.Шевальє, ніде не згадується про комерційне рахівництво. Я зробив висновок, що рахівництво, або попросту бухгалтерія, і є та дійсна політична економія, до чого не могли додуматися автори так званих економічних творів, які в свою чергу представляють не що інше, як більш менш доцільні тлумачення про способи ведення книг"[10]. Цікавою є думка І. Фішера який усі основні економічні категорії розглядав за допомогою методів бухгалтерського обліку. О співвідношенні між політичною економією та бухгалтерським обліком писали багато. Найбільш чітку різницю між цими науками сформулював А.С.Мендельсон. Співвідношення між ними він визначає як відношення між теорією та практикою. Роль теорії він відводить політичній економії, роль практики – обліку.

Останнім часом бухгалтерський облік стали пов'язувати з соціальними науками у цілому. Американський вчений С.Т.Хорнгрен, наприклад, підкреслив у 1973 році, що "винахід бухгалтерських норм є однаковою мірою результатом політичної акції та логічних роздумів чи практичних потреб. Тому що бухгалтерський облік має за мету вирішення соціальних проблем[89]. Соціальні норми стримують поведінку господарюючих суб'єктів, а в наступному вони повинні бути прийняті і іншими прошарками суспільства. Прийняття цих норм може бути добровільним чи примусовим,

або тим і іншим одночасно. В демократичному суспільстві досягнення згоди є процесом особливо складним".

Проблема взаємозв'язку бухгалтерського обліку з соціально-політичними системами виникла досить давно, та наприклад була протиставлена Зомбартом Марксу.

Вернер Зомбарт на початку минулого сторіччя у своїй праці "Сучасний капіталізм", стверджував, що подвійна бухгалтерія являє собою продукт капіталізму. "Капіталізм та подвійна бухгалтерія, - писав він, - не можуть бути відокремлені один від одного, вони ведуть себе одне до одного як форма та зміст". Цю досить відому та досить суперечливу тезу Зомбарт висував проти твердження Маркса, згідно якому "бухгалтерський облік як засіб контролю та обміркованого зведення цього процесу стає тим більш необхідним, чим більш процес виробництва здійснюється у суспільному масштабі та втрачає індивідуальний характер; відповідно, ведення бухгалтерського обліку більш необхідно прикапіталістичному виробництві, ніж при подрібненому ремесленому та сільському виробництві". Таким чином Зомбарт та Маркс погоджуються між собою лише в одному – у великій значимості бухгалтерського обліку.

Погляди вчених розходилися і в тім, щодо предмету бухгалтерського обліку, а саме чи є предметом обліку усе народне господарство або тільки одиничне підприємство, як це підкреслювали Л.І.Гомберг[27], А.М.Галаган[22], та М.А.Блатов[13]. Потрібно відмітити, що деякі автори звужували визначення бухгалтерського обліку до окремих методологічних прийомів (подвійний запис – "Ключ комерції" – 1783 рік [35], рахунки – Бодран та Гаже – 1891 рік [20], баланс – А.П.Рудановський – 1925 рік.

Трансформацію бухгалтерського обліку його зв'язок з іншими економічними дисциплінами доцільно проаналізувати розглядаючи періодизацію розвитку бухгалтерського обліку.

Видатний економіст К.Родбертус всю історію обліку ділив на два етапи – натуральний (докапіталістичний) та вартісний (капіталістичний). Проте на

думку Я.В.Соколова цей підхід був незадовільний оскільки:

- класифікація розвитку обліку замінена зовнішніми обставинами;
- вартісний облік пов'язаний з товарним а не капіталістичним господарством;
- залишається нез'ясованим з якого моменту слід розпочинати відлік вартісного обліку.

Рудановский А.П. виділяв два етапи – статистичний та бухгалтерський. Перший враховував все, що було до винаходу подвійного запису. Другий виник після того як до системи рахунків простої бухгалтерії включили рахунки власника. Багато дослідників вважали, що до виникнення подвійного запису не існувало і бухгалтерського обліку, був облік який називається статистичним. Коли у XIII сторіччі з'являється подвійний запис, то "відбувається, писав Л.В.Некраш, - розподілення єдиного до цього часу обліку на два русла. Якщо облік всередині господарства оформлюється як бухгалтерський, то облік, який здійснюється державою, починає декілька пізніше визначатися як статистичний". Цей погляд мав досить широке розповсюдження серед статистиків та бухгалтерів. Насправді він є помилковим, оскільки подвійна бухгалтерія тільки один з відомих варіантів реєстрації фактів господарської діяльності; подвійний запис вже в XX сторіччі віднайшов практичне застосування і для обліку усього народного господарства, а статистичний облік ведеться поряд з бухгалтерським і всередині підприємства. Між статистикою та бухгалтерським обліком є ще одна значна різниця, про яку писав А.П.Рудановський "… статистика веде свої спостереження в галузі дійсних фактів, рахує тільки наявне на даний час, в той час як рахівництво кожне дійсне явище приводить у зв'язок з його минулим та майбутнім – враховує його значення і назад, і вперед". Також цікавою є розробка Антона Хаара, який виділив п'ять етапів: 1) бухгалтерія без заключної інвентаризації та заключного балансу; 2)пробний баланс без інвентарного опису (складається лише для вивірення записів та розрахунків); 3)баланс без інвентаризації (заповнювався з метою визначення суми

капіталу, але нерегулярно); 4)статистичний (майновий) баланс представлявся у визначений період часу та на основі інвентаризації; 5)динамічний (фінансовий) баланс, який призначений для визначення суми прибутку.

Цікаву хроніку розвитку обліку запропонував Ж.Рішар. Асірія, чотири тисячі років до нашої ери – торговці відмічають на глиняних черепках найменування цінностей та їх кількість. Ці перші бухгалтери знаходилися у джерел великого відкриття: діловодства. Венеція, XII сторіччя – щоб визначити свій прибуток, торговці міста Дожей порівнюють кошти, вкладені ними в придбання човна (з вантажем), з грошима яків вони імовірно отримують по його поверненню з експедиції від комерційної операції та перепродажу човна. Манчестер, початок XIX сторіччя – на бавовняній фабриці Чаррлтона Майлса заснований перший облік по стадіях виробництва та відповідно зміни вартості капіталу вкладеного у підприємство.

Це три приклади різної облікової техніки. Але коли ми маємо на увазі сучасну бухгалтерію, то найчастіше ми говоримо про той облік, який був заснований у Манчестері. “Бухгалтерський облік”, який використовувався в Асірії у наші дні має назву статистика, в його основу покладено просте підрахування предметів, оскільки в ту епоху не могло бути мови не про яку оцінку майна та її зміну. Облікова техніка, яку використовували у Венеції, сьогодні називається простою бухгалтерією; вона призначена для обліку надходження грошей та їх витрачання на якому-небудь підприємстві, при цьому робиться один запис по кожному надходженню та по кожному списанню. Бухгалтерський облік у Манчестері мав за мету відобразити зміни вартості майна у процесі його виробництва. Він потребує подвійної бухгалтерії, оскільки ця мета може бути досягнута лише шляхом реєстрації кожної господарської операції на двох різних рахунках.

Цікаву позицію стосовно розвитку обліку прийняв М.В.Глаут’єр який прив’язував розвиток бухгалтерського обліку до стадій розвитку контролю. Таких стадій він виділяв дві: державний контроль та автономний контроль. Особливістю його поглядів зводилося до того, що розвиток обліку не можна

зв’язувати з технікою запису. Видвинута англійським автор В.Бакстером класифікація розвитку обліку включає в себе чотири етапи та відображає розвиток обліку з розвитком науково-технічного прогресу, а це в свою чергу повинно дозволяти поступово з кожним рівнем отримувати все більшу економічну інформацію для різних користувачів.

На нашу думку доцільно буде проаналізувати основні види бухгалтерського обліку, а саме камеральна бухгалтерія, статичний бухгалтерський облік, динамічний бухгалтерський облік, актуарний бухгалтерський облік, фіскальний (податковий) бухгалтерський облік та макроекономічний бухгалтерський облік їх розвиток у часі, визначити переваги та недоліки цих систем провести їх порівняльну характеристику.

Камеральна бухгалтерія – це облік, який реєструє любий рух грошових засобів підприємства. Спершу грошові кошти ототожнювалися з касою. Пізніше поняття грошових засобів розповсюдилося на інші види засобів (банківські рахунки). Цей облік має дві цілі: з одного боку це бажання оцінити ліквідне майно підприємства, з другого, визначити загальний результат любої операції за ряд періодів методом порівняння суми грошових надходжень та виплат. Камеральна бухгалтерія без сумніву є однією з самих старих форм бухгалтерської оцінки та контролю за майно. Проте було б помилковим вважати, що мова йде про архаїчну (у негативному розумінні) формі обліку. Час вже довів її життєздатність, оскільки дана форма обліку з деякими змінами використовується починаючи з середніх віків до XX сторіччя. В наш час цей вид бухгалтерії використовується завдяки побудові таблиць потоків грошових коштів. Цей феномен камеральної бухгалтерії пояснюється трьома моментами:

- по-перше, ця техніка, адаптована до реєстрації операцій, які точно та легко ідентифікуються;
- по-друге, це відносно проста техніка;
- по-третє, це інформація, яка має важливе значення на момент економічної кризи.

Не викликає сумніву, що під час економічних ускладнень досить пристальна увага повинна приділятися обліку руху грошових коштів. Ось чому не викликає здивування той факт, що протягом останніх років після світової економічної кризи 1970-1980 років майже у всіх великих капіталістичних країнах ми спостерігаємо швидкий розвиток моделей таблиць, які контролюють потоки грошових коштів (надходження та виплати).

Камеральна бухгалтерія сама перша та сама давня бухгалтерія. На протязі багатьох століть, вона, без сумніву, грала провідну роль, широко використовуючись не лише у державному та суспільному господарстві, але й в промисловості особливо у вугільнодобувній галузі. У 1850 роках для камеральної бухгалтерії настає друге дихання, оскільки вона розповсюджується на велику кількість залізничних компаній. Але з початком промислової революції з потребою користувачів отримувати більш широку економічну інформацію починається занепад камеральної бухгалтерії: поступово модель подвійної бухгалтерії, прийнятої в торгівлі, проникає у практику більшості промислових підприємств. До 1900 року навіть шахти та залізниці перейшли на подвійну бухгалтерію. Останній бастіон, який ще чинить опір, і потрібно визнати що бастіон дуже значний, це система державного господарства.

Деякою мірою стара камеральна бухгалтерія була востановлена саме завдяки інформації, яку вона дозволяє отримувати. При цьому цікаво відмітити, що таке повернення не пішло на шкоду патрімональній бухгалтерії. Навпаки, у рамках останньої відкрилася можливість отримувати інформацію про потоки грошових коштів використовуючи для цього її власну систему інформації. В цих умовах виникнення таблиць грошових потоків не може розглядатися як факт відродження камеральної бухгалтерії, але, навпаки може виступати ознакою здатності патримональної бухгалтерії істотно розширити свій об’єкт, включаючи в нього і той ділянку, який традиційно був закріплений за камеральною бухгалтерією.

Якщо розглядати недоліки даної системи, можна зазначити, що: по-перше дана система може дати лише часткову уяву про дійсно вкладені капітали, оскільки цей вид обліку згідно визначення, реєструє лише грошові надходження, відповідно він не бере до уваги інші форми вкладення капіталу, наприклад вклади у натуральній формі; по-друге інформації лише по грошові кошти недостатньо для обчислення фінансової рівноваги підприємства, якщо вона в свою чергу не ув'язана з даними про рівень заборгованості цього підприємства. Оскільки в цьому випадку неможливо отримати даних про борги підприємства, камеральна бухгалтерія не може претендувати на задоволення потреб інвесторів, підприємців (капіталовласників), стурбованих рівнем своєї платоспроможності; третій і головний недолік в тому, що камеральна бухгалтерія дозволяє отримувати відповідну інформацію про ефективність (рентабельність) підприємства лише по закінченню всіх господарських операцій, тобто після того як всі етапи експлуатації капіталу будуть завершенні. Враховуючи це, камеральна бухгалтерія поступово поступається місцем статичним і динамічним моделям подвійної (патримональної) бухгалтерії.

Починаючи з середини XIX сторіччя робилися спроби (Ф.Вілла та А.Тонциг) створити єдину систему патримонального та камерального обліку. М.Ріва та П.Гарн'є вважали синтез цих двох систем неможливим, проте він все ж таки здійснився.

Здійснив його видатний швейцарський автор Фрідрих Гюглі. У 1870 році він виклав постулати свого вчення, яке ми знаємо під назвою константної бухгалтерії. На відміну від своїх колег, які визнавали лише тільки одну (двойну) систему обліку, Ф.Гюглі виділяв чотири: 1) проста; 2) камеральна; 3) подвійна; 4) константна, вважаючи, що остання – венець еволюції.

Гюглі слідом за Шроттом виділяв контрольну роль бухгалтерії[31], мета якої перевіряти звіти адміністрації та матеріально відповідальних осіб; робив наголос не на збереження цінностей, а на виявлення ступеня

відповідності господарської діяльності поставленним перед нею вимогам. Потім А.П.Рудановський побачить у цьому головну відмінність бухгалтерського обліку (рахівництва) від статистики. Гюглі належить одне з найкращих визначень предмету бухгалтерського обліку: "Бухгалтерія має своїм предметом правильний запис складових частин майна та їх зміну"[31]. Тут чітко відслідковується: 1) інвентарний підхід до бухгалтерії, повністю відсутній юридичний аспект; 2) протиставиться облік на сальдо обліку обороту. У 1887 році Гюглі формує теорію двох рядів рахунків. На думку західних авторів[130], це був самий її виклад. Він розподілив усі рахунки на дві групи: майна та чистого майна – та показав їх протилежний у математичному відношенні характер, Гюглі сформулював відоме всім правило: дебет є збільшення у рахунках майна та зменшення у рахунках чистого майна, кредит є зменшення у рахунках майна та збільшення у рахунках чистого майна. В історичному плані майнові рахунки шли попереду рахунків чистого майна, лише після появи останніх (тобто рахунків капіталу, збитків та прибутків) перетворило просту бухгалтерію у подвійну. Виділяючи рахунки чистого майна, вважаючи їх ведення метою рахівництва, Гюглі мов би то "прокладав шлях для динамічного балансу". Однак трактування Гюглі не отримало визнання сучасників, можливо тому, що було надто складним. Для нас Гюглі цінен не як автор теорії двох рядів рахунків і не як укладач енциклопедії облікових форм, а своєю конструктивною спробою синтезу камеральної та константної бухгалтерії. Сутність її полягає в тім, що раніше визначені нормативні результати діяльності підприємства вводяться до рахунків бухгалтерського обліку. Запису наступних операцій коректують нормативи, а рахунки Головної книги в цьому випадку відображають не лише здійснені операції, але й ступень виконання встановлених нормативів.

У цілому думки Гюглі спрямовані на створення єдиної системи обліку усього народного господарства. В інтегрованому обліку слід розрізняти бюджетний та патримональний результати. Перший визначається по

рахунках розпорядника кредитів як різниця між об'ємом його прав та їх використанням. Другий розраховується за даними обліку виконавців як сума різниць активів та пасивів, якими вони управляють. Бюджетні результати визначаються після закриття всіх камеральних рахунків і переносу їх обороту на заключний рахунок бюджетного періоду, по дебету якого відображають усі види видатків, а по кредиту всі доходи отримані за даний бюджетний рік. Видатки та доходи розподіляються на нормальні, виключні та резервовані, бюджетні результати визначаються по кожній групі окремо, після чого до них додається бюджетний результат попередніх періодів.

Інтеграція обліку повинна доповнити бюджетне планування економічним аналізом, який стає можливим завдяки патримональному обліку. Окрім порівняльного аналізу бюджетних рубрік (статей) у часі пропонуєься розрахунок ряда відносних показників. Аналіз нерухомості комунальних підприємств передбачається проводити шляхом вивчення процентів амортизації (коефіцієнта зносу), тобто відношення суми накопиченої амортизації до вартості нерухомого майна. Одночасно розглядаються відношення нарахованої протягом року амортизації до її накопленної величини, а також фінансовому результату за рік, яке дозволяє зробити висновок про швидкість накопичення реноваціоних резервів, про можливість її збільшення чи необхідність зменшення амортизаційних відрахувань. Для аналізу заборгованості розраховуються відношення її загальної велечини до власних фондів підприємства та до підсумку його активів. Окремо розраховується доля фінансових витрат (сплачених процентів за кредит) у загальному фінансовому результаті господарської діяльності. Головне місце в аналізі комунальних підприємств при інтегрованому обліку займає оцінка їх ліквідності, тобто можливість повернення займів, яка розраховується як відношення до кредиторської заборгованості усіх оборотних активів (коефіцієнт загальної ліквідності), короткострокової дебіторської заборгованості та грошових засобів (коефіцієнт граничної ліквідності), лише грошових засобів (коефіцієнт

негайної ліквідності). Аналіз рентабельності підприємств побудований на визначенні відношення результату до капіталу, власним фондам та до підсумку активу.

В наш час прихильники даної облікової системи вказують на те, що розвиток обчислювальної техніки не тільки надало можлиість для перехода до константної бухгалтерії, але й революціонізувало її, зробивши можливим автоматичну, за допомогою ЕОМ, колацію камерального та патримонального обліку. Дублювання записів при наявності персональних ЕОМ, з'єднаних між собою, стає лише обтяжливою процедурою. Бюджетні призначення автоматично можуть переноситися на зв'явязуючі рахунки патримонального обліку та, навпаки, данні касового обліку автоматично, через зв'язуючі рахунки, переходять всистему камерального обліку. Записи ж по зв'язуючим рахункам щоб уникнути помилок автоматично співставляються між собою.

Таким чином, камеральна бухгалтерія в її константній формі знову отримує імпульс для подальшого розвитку.

Видатному німецькому вченому Е.Шмаленбаху ми зобов'язані фундаментальною ідеєю, з якої видно, що необхідно чітко розрізняти два типи бухгалтерського обліку:

- бухгалтерія, яка обліковує рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства. Це динамічний бухгалтерський облік;

- бухгалтерія, яка при складанні балансу обліковує тільки стан цінностей на даний момент, тобто при умові що підприємство ліквідується. Це статичний бухгалтерський облік.

Статичний бухгалтерський облік – це облік, основна мета якого є визначення того, чи дозволить реалізація (продаж) всіх активів підприємця на даний момент отримати суму, необхідну для оплати його кредиторської заборгованості. Статичний бухгалтерський облік створювався поступово з XIII по XIX сторіччя. Це витвір юристів, спеціалізацією яких було торгове (комерційне) право, зокрема питання банкрутства.

Принципи статичної бухгалтерії витікають з загальної, вже визначеної

мети, якою є розрахунок частини покриття кредиторської заборгованості в умовах фіктивної ліквідації підприємства. Для цього необхідно розподілити принципи, які визначають зміст елементів активу та пасиву балансу та принципи їх змін.

Тут ми виходимо з того, що у статичному балансі повинні обліковуватися тільки ті цінності та права (причому усі цінності та права), які знаходяться у власності підприємства. Крім того, в ці цінності та права, повинно включатися особисте майно підприємця і, нарешті, повинні братися до уваги всі зобов'язання (кредиторська заборгованість) цього підприємця. Оскільки фундаментальною метою статичного бухгалтерського обліку є виявлення можливостей покриття боргів підприємства його активами, то розміщення в активі балансу цінностей і прав, які не складають права власності потрібно визнати неможливим. Із цього витікає, що усі засоби, орендовані або ті, які використовуються без наявності права власності, виключаються із балансу. Це рівнозначно як для засобів, придбаних за угодою простої оренди (операційний лізинг), так і для засобів, придбаних по лізинговому договору (фінансовий лізинг). З того часу, коли юридично виникає кредиторська заборгованість (зобов'язання) по відношенню до третього лиця, і вона має грошовий вираз, зобов'язання повинно фігурувати у пасиві статичного балансу. Таким же чином повинна бути показана у пасиві заборгованість з виплати пенсій та заробітної плати. Згідно того ж принципу орендна плата за договором лізингу повинна також фігурувати у пасиві статичного балансу (навіть якщо право використання основних засобів не фігурує в активі). Це пов'язано з тим, що як тільки підійде передбачена угодою дата виплати всієї вартості взятого у лізинг обладнання, це обладнання перейде у власність лізингодавця. Принцип фіктивної ліквідації повинен припускати ту оцінку, яка б була сплачена за активи фірми (причому за кожен актив окремо), якби ця ліквідація мала місце. Проте якби ця ліквідація дійсно мала місце, за продані активи було б сплачено або більше, або що частіше, значно менше поточної ринкової ціни. (це пов'язано з тим,

що ліквідаційна комісія повинна продавати цінності, і як правило з молотка). Тому прихильники фіктивної ліквідації наполягають на використанні поточних ринкових цін, які будуть відповідати величині, яку ми отримуємо у наслідку поєднання попиту та пропозиції на ринку за кожен предмет, який розглядається індивідуально.

Нагадаємо, що фундаментальною метою, статичної бухгалтерії є визначення через визначені проміжки часу, рівня покриття кредиторської заборгованості активами підприємства. Щоб досягнути цієї мети необхідно, щорічно виконувати наступні операції:

- провести інвентаризацію реальних активів, провівши їх оцінку по вартості потенційної реалізації;
- оцінити кредиторську заборгованість;
- визначити на момент інвентаризації величину власного капіталу (активи мінус кредиторська заборгованість);
- порівняти отриману суму власного капіталу з аналогічною сумою на дату попередньої інвентаризації (при умові виправлення на величину вкладень або вилучень з капіталу) з тим, щоб визначити фінансовий результат звітного періоду.

Динамічним бухгалтерським обліком прийнято вважати систему реєстрації фактів господарської діяльності, головною метою якої є вимірювання, безперервне або через близькі проміжки часу, ефективності господарської діяльності. Динамічний бухгалтерський облік або ж його перші спроби є такими ж давніми, як і статичний бухгалтерський облік. Раймонд де Рувер у своїй праці про стан бухгалтерського обліку ще до Пачолі відмічав, що активи деяких балансів, наприклад компанії Датіні у Флоренції, починаючи з 1399 року містять у собі статті витрати майбутніх періодів[89]. Наявність такого “фіктивного” активу не було ні випадковістю ні помилкою. Таким чином, з моменту виникнення подвійного запису зародилася динамічна філософія. На противагу морській торгівлі мануфактури працюють постійно та відповідно не мають перервного циклу,

не прагнуть до складання ліквідаційного балансу. Ці обставини склали сприятливі умови для розвитку стиля бухгалтерського обліку, який відрізнявся від камеральної та статичної бухгалтерії, бо філософія, яка надихає купців, відрізняється від філософії юристів. Турбота перших полягає не у очікуванні свого краху, а у збільшенні та у зміні своїх прибутків, турбота других – аналіз можливих банкрутств. Тут ми можемо відмітити, що розвиток обліку – не біологічна еволюція. Облік виникав “у часі та просторі” автономно виходячи з потреб торгівлі.

Ми можемо виділити чотири фундаментальних принципи динамічного бухгалтерського обліку: капітал, результат, видатки та доходи.

У динамічній концепції капітал незалежно від, того йде мова про власний капітал (капітал, резерви), позиченому капіталі (кредиторська заборгованість) чи про право користування капіталом, повинен розглядатися з точки зору його рентабельності (фінансової рентабельності власного капіталу та загальній рентабельності сукупного капіталу). Звідси витікають два наслідки: по-перше, на відміну від статичної концепції, яка поєднує весь капітал, який є у власності та повинен поступити у відповідності з підписаними угодами, динамічна концепція приймає до уваги лише капітал, дійсно вкладений у підприємство, але було б зовсім нелогічно порівнювати результат, отриманий за допомогою реально вкладеного капіталу, з масою вкладеного та очікуваного капіталу (у такому випадку потрібно хоча б порівнювати майбутні результати з майбутнім капіталом); по-друге, якщо капітал включає лише засоби, фактично вкладені у підприємство, то він враховує усі види активів, якою б не була форма юридичного контролю над ним.

Фінансовий результат у динамічній концепції – це зміна за визначений період величини вкладеного у підприємство капіталу. Така зміна може бути викликана лише господарською діяльністю підприємства. Результат визначається як різниця між виручкою (доходами) та витратами. Таким чином, можна говорити, що чистий результат дорівнює зміні власного

капіталу, вкладеного у підприємство його власниками.

Збільшення вкладеного капіталу можливе лише у результаті виробництва. Відповідно, згідно динамічної концепції доходи повинні включати не тільки виручку звітного періоду (реалізація товарів, робіт та послуг), але також імовірну вартість потенційної реалізації продукції, яка зберігається на складі (товари та напівфабрикати). Насправді у більшості випадків практика динамічного бухгалтерського обліку не оцінює зміну запасів незавершеного виробництва за ціною потенційної реалізації, вибираючі оцінку за собівартістю тобто за видатками на виробництво. Доходи оцінені таким чином не так явно відповідають грошовим потокам, як це має місце у камеральній бухгалтерії. Щоб отримати дохід, інвестори повинні витрачати вкладений капітал, що призводить до витрат капіталу. Це може бути амортизація (витрати капіталу, вкладеного в основні засоби), спожита сировина та матеріали, послуги та винагороди третіх осіб (окрім власників). У динамічній концепції активи підприємства являють собою елементи вкладеного в нього та ще неспожитого капіталу. Із цього визначення витікає наступне, що на відміну від статичної концепції особисте майно власників, акціонерів або керівників виключається із активів, тоді як неспожиті нематеріальні послуги (витрати майбутніх періодів) та права власності та використання включаються.

Досі ми розглядали три типи обліку: камеральний, статичний, та динамічний. Вони найбільш розповсюджені та їх часто плутають: в уяві багатьох вони разом з податковим обліком, складають поняття бухгалтерського обліку.

Для багатьох ці типи обліку дозволяють визначити, приблизну біржову вартість підприємства. Така точка зору є помилковою: жоден з зазначених видів обліку не може, у принципі, дати уяву пор власність підприємства у ринковій оцінці як цілого комплексу.

Камеральна бухгалтерія не здатна зробити це, оскільки вона обмежується лише спостереженням за рухом грошових коштів. При

динамічному обліку це також неможливо, оскільки він вивчає лише затрати вкладеного капіталу (незалежно від його вартості на ринку). Здивування викликає те, що навіть статичний облік не може вирішити цю проблему. Статистичний облік забезпечує баланс, в якому різні види активів представлені у ринковій оцінці, але при цьому мова йде про зміну кожного окремо взятого активу. Такий тип оцінки не має нічого спільного з оцінкою біржовою, тобто в умовах продажу підприємства, коли підприємство – це комплекс, який реалізується як одне ціле. Щоб визначити вартість підприємства, його майна у цілому, необхідно застосовувати інший вид обліку, а саме актуарний.

Актуарний облік – це система, яка використовує метод подвійного запису та надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства. Актуарний баланс призначений для визначення та порівняння дисконтної вартості якого-небуть підприємства в різні моменти часу. Дисконтована вартість підприємства в визначений момент дорівнює сумі дисконтованих чистих грошових потоків, які можуть бути отримані у майбутньому від вкладеного капіталу. При цьому чисті грошові потоки визначаються як різниця між грошовими надходженнями (в основному грошовою виручкою від реалізації) та грошовими виплатами, пов’язаними з цією реалізацією (закупівля сировини, оплата послуг, робочої сили). Ставкою дисконтування виступає процент нормальної рентабельності для даного періоду і даного типу підприємства. Ми можемо сказати, що дисконтована вартість підприємства в даний момент – це величина капіталу, яку створені підприємством чисті грошові потоки могли б відшкодувати у майбутньому.

До першої світової війни у Європі широкого розповсюдження набула статична та динамічна практика ведення бухгалтерського обліку. Проте війна змусила ворогуючи сторони шукати нові джерела доходів, для фінансування великих бюджетних дефіцитів. Саме у цей період зароджуються, не без опору з боку підприємців перші податки на доходи підприємств. З цього моменту податкові органи починають цікавитися тим, що їм здається

найкращим джерелом інформації про фінансові результати, а саме бухгалтерським обліком. На даному етапі розвитку ми можемо відмітити, що податкова система є абсолютно самостійним інструментом економічної політики держави. Податкові органи маніпулюють своїми вимогами та правилами, які не мають нічого спільного з динамічним та статичним бухгалтерським обліком.

Порівняльні дослідження облікових систем великих промислових країн показують, що можливі дві концепції відносин між податковим та іншими видами бухгалтерського обліку: паралельність та єдинство.

Після кризи 1929 року, під впливом кейнсіанських тезисів по необхідність регулювання економіки, більшість капіталістичних країн почали розвиток інформаційних систем, призначених для збору первинних даних про підприємства, з метою їх узагальнення на макроекономічному рівні. Основні принципи цього нового поняття “національне рахівництво” були розроблені лише після другої світової війни в період з 1950 по 1970 роки. Саме в цей час серед керівництва національної статистики окремих країн набуває розвитку ідея про необхідність зобов’язати, чи хоча б, рекомендувати підприємствам дотримання визначених принципів оцінки та специфічної облікової інформації, яка дозволяє забезпечити узагальнення мікроекономічних даних з тим, щоб отримати необхідні макроекономічні показники.

Таким чином ми можемо виділити народження специфічної бухгалтерії, яка направлення на утворення національного рахівництва країни; такий облік можна назвати “макроекономічним” обліком.

У бухгалтерському обліку статичного або динамічного типу акцент робиться на реалізації продукції, а на рахунках витрати співвідносяться з виручкою від її реалізації. Відповідно рахунок реалізація буде мати наступний вигляд: по дебету рахунка (видатки) обліковується собівартість реалізованої продукції, а по кредиту (доходи) обліковується об’єм продажу (реалізована продукція).

Такий наголос на реалізовану продукцію є логічним, оскільки з мікроекономічної точки зору підприємство, у любій економічній системі, не може вважати свою місію виконаною до тих пір, доки не реалізує свою продукцію. Тобто факт процесу виробництва не є досить важливим. З макроекономічної точки зору питання постає з іншого боку: основним виступає визначення випуску, тобто виготовленої продукції з тим, щоб прослідкувати її рух. Таким чином поняття випущеної продукції включає в себе як вартість реалізованої продукції, так і запаси готової продукції на складі, та у виключних випадках ту продукцію яка вилучена з обігу. Очевидно, що при такій обліковій системі витрати визначаються як собівартість валової продукції, а це, в свою чергу приводить до наступного вигляду рахунку результату (у даному випадку виробництва): по дебету (видатки) обліковується собівартість валової продукції, а по кредиту (доходи) валова продукція (реалізована і та, яка зберігається на складі).

Основним показником системи національного рахівництва виступає внутрішній продукт (розрахований на валовій чи чистій основі). Для його розрахунку потрібно виявити таку складову, як валова додана вартість, під якою розуміють різницю між випуском та проміжним споживанням (витратами виробництво). Потрібно відмітити дуже важливий момент, що додана вартість входить до структури валової продукції як вироблена додана вартість. Національне рахівництво навряд буде спиратися на статичну систему обліку (фікція ліквідації як метод, який лежить в її основі, навряд чи підійде для національного рахівництва). Бухгалтерія актуарного типа теоретично могла б стати основою оцінки розподілу національного багатства. Проте цей вид обліку непотрібен, оскільки вся сукупність національного багатства у дисконтованій оцінці дорівнює його оцінці по собівартості, відповідно , у даному випадку легше буде використовувати останній спосіб виміру.

Таким чином, саме система динамічного обліку є найбільш адаптованою для потреб національного рахівництва. Статистиків як і

бухгалтерів у першу чергу цікавить ефективність господарської діяльності, проте цього разу мова йде про ефективність нації, а не підприємства. Однак макроекономічна ефективність не може бути розрахована по моделях бухгалтерського обліку підприємства. Якщо бухгалтер підприємства думає про собівартість та ціну реалізації і може з практичних міркувань, допустити, що непродана продукція буде оцінена за поточними ринковими цінами, то статистик, беручи до уваги макроекономічні спостереження, подивиться на цю проблему з іншого боку: для забезпечення однорідності своїх розрахунків, він повинен буде оцінити продукцію на складах по поточним ринковим цінам, з тим щоб забезпечити співставність та можливість додавання її до реалізованої продукції. Це і є головна відмінність бухгалтерського обліку підприємства та національного рахівництва.

З усього викладеного можна зробити наступні висновки: бухгалтерський облік змінювався з часом виходячи з нових потреб різних користувачів економічної інформації, так камеральний бухгалтерський облік інформує про чисті грошові потоки (надходження-виплати) та ліквідному (наявному) капіталі; динамічний облік інформує про ефективність та рентабельність вкладеного капіталу за кожний окремий період; актуарний облік надає інформацію про ринкову вартість вкладеного капіталу, а також інформацію про внутрішню норму загальної рентабельності (якщо брати до уваги збиток, який понесений на початку періоду), і навпаки не дає надійних даних про норму рентабельності за окремий період; фіскальний облік інформує про податкову базу.

Приймаючи до уваги, що існує велика кількість понять категорії майно (ліквідне, вкладене, статичне, актуарне, фіскальне) на нашу думку було б нелогічним проводити стримання бухгалтерського обліку в одних рамках. У нас не повинна виникнути думка, про ізольоване існування різних наук. “наука, - писав видатний німецький фізик М.Планк, - являє собою внутрішнє єдине ціле. ЇЇ розподіл на окремі сфери визначено не стільки природою речей, скільки обмеженими можливостями людського пізнання”.

1.2. Принципи і методи створення єдиної системи обліку мікро та макрорівня

Перехід до ринкових відносин економіки України та інтеграції її в міжнародне співтовариство потребує реформування системи бухгалтерського обліку, звітності, контролю, аналізу і аудиту, а також набуття професійних знань, навиків і уміння працівниками приймати правильні і ефективні управлінські рішення. Трансформація економіки зумовила розвиток декількох напрямів в системі бухгалтерського обліку, які покликані задовольняти потреби конкретних користувачів інформації.

Інтегрована система бухгалтерського обліку передбачає облік усіх потреб різних користувачів та оптимізацію єдиного компонента, якому підпорядкована обробка інформації. Проте, кожен користувач повинен мати змогу отримати конкретну інформацію, необхідну для прийняття ним обгрунтованих рішень. Такими користувачами є: акціонери, менеджери підприємства, податкові органи, державні органи статистики тощо.

Основні характеристики інтегрованої системи бухгалтерського обліку можна згрупувати наступним чином:

- методи оцінки обираються в залежності від вимог нормативної бази (наприклад, міжнародні стандарти фінансової звітності адаптуються до місцевих умов);
- на рівні підприємства кожна операція відображається з використанням необхідної кількості рахунків так, щоб:

1 Витрати та доходи можна було класифікувати за функціональною ознакою для цілей управління підприємством;

2 Витрати та доходи можна було класифікувати за їх змістом для виконання вимог національної звітності;

3 Забезпечити ефективне управління грошовими потоками;

4 Адаптувати фінансову звітність у відповідності з вимогами кожного користувача.

Таку систему доцільно використовувати і в Україні. Даний підхід зручний для всіх категорій користувачів тому, що він об'єднує дві системи, в яких пріоритетна увага надається як макро- так і мікроекономічному рівню.

Інтегрована система обліку повинна задовольняти потреби багатьох користувачів, тому її створити досить складно. Але чи виконувалося це ?

Традиційний підхід до задоволення потреби в інформації різноманітних користувачів бухгалтерської інформації будувався наступним чином: обирався "привілейований" користувач, під нього розроблялася система бухгалтерського обліку, а потім додавалися різноманітні підсистеми у вигляді паралельних систем бухгалтерського обліку – з метою задоволення інформаційних потреб інших користувачів. Так наприклад, Комітет по міжнародним стандартам фінансової звітності стверджує, що якщо фінансова звітність задовольняє потреби постачальників капіталу для компаній, то вона буде задовольняти більшість потреб інших користувачів фінансової звітності. Проте такий підхід тепер не є актуальним за рахунок інтенсивного розвитку комп'ютерних систем та програмних продуктів.

Особливості інтегрованої системи повинні враховувати і те, що користувачів можна поділити на дві різні групи: до першої відносяться ті, потреби яких мають більш макроекономічний характер, наприклад, органи державної влади; до другої – ті, потреби яких мають більш мікроекономічний характер (майже всі інші користувачі). Потрібно відмітити, що податкові органи відносяться як до першої так і до другої групи. Тому інтегрована система повинна акумулювати потреби різноманітних користувачів, які задовольняють різні джерела даних: бухгалтерський і статистичний облік, облік у державному секторі, бухгалтерський облік з врахуванням вимог податкових органів, фінансовий і управлінський облік.

Для представлення кількісних даних про економічну систему державним статистичним органам необхідно отримати два види даних від господарюючих суб'єктів (підприємств та домогосподарств): основна статистична інформація та дані бухгалтерського обліку. Ця інформація є

основою для розрахунку зведених показників, які дають загальну уяву про економічну ситуацію в країні.

Основна статистична інформація збирається, як правило, за допомогою статистичних обстежень або статистичного аналізу документації, що використовується державними органами у адміністративних цілях (наприклад, облікові записи податкових служб, архіви фондів соціального страхування та інші).

Важливу роль в економічній статистиці відіграє інформація бухгалтерського обліку і звітності. Саме вони визначають кількість та якість інформації, яка є у розпорядженні статистиків.

Проте складання фінансової звітності з врахуванням стандартів не завжди означає, що облікові записи надійні і можуть бути джерелом інформації для статистичного аналізу та синтезу. У світі існують два традиційні підходи з організації бухгалтерського обліку, наслідки яких для системи державних органів статистики зовсім протилежні.

Перший направлений на задоволення цілого ряду вимог, а саме, на забезпечення співставності даних про підприємства. Здійснюється класифікація доходів та видатків, у результаті з’являється можливість розраховувати показники для економічного аналізу. Статистичні макроекономічні системи використовують дані джерела як основні вихідні дані при побудові моделей розвитку.

При другому підході аналіз звітності підприємств, а саме, звіт про фінансові результати, націлений на розрахунок показників, які відображають рентабельність інвестицій. В даному випадку не проводиться концептуальне розмежування між управлінським та загальним бухгалтерським обліками. У звіті про фінансові результати розкриваються залишки на рахунках фінансових результатів, яким посилену увагу приділяють інвестори та акціонери. При такому представленні інформації не відображається процес виробництва, тобто неможливо оцінити використання факторів виробництва. Таким чином, структура даного підходу незадовільна з точки загального

економічного аналізу.

Обидва розглянуті підходи з організації бухгалтерського обліку визначають різні відносини між статистикою та бухгалтерським обліком у різних країнах. У країнах, де застосовується перший підхід до представлення даних бухгалтерського обліку, статистики активно використовують інформацію з бухгалтерського обліку, а система бухгалтерського обліку та звітності призначена для структурування інформаційної системи. Система статистичних даних про підприємства дуже сильно інтегрована, практикується широкомасштабне об'єднання баз даних. Звичайно, що інтеграція мов обліку на підприємствах, податків, корпоративного законодавства та статистики забезпечують значну економію ресурсів усього суспільства, а саме, скорочує загальну вартість отримання інформації. У країнах, які дотримуються другого підходу, наприклад, у США, статистики у своїй діяльності не використовують дані бухгалтерського обліку на підприємстві. Тому їм доводиться проводити більше операцій з метою погодження різноманітних джерел інформації на макроекономічному рівні. У даному випадку спостерігається досить низька ступінь інтеграції статистичної системи, при цьому не проходить об'єднання баз даних, а тому статистики не використовують данні фінансової звітності. Раз у п'ять років вони проводять опитування, які охоплюють усю систему виробництва, а також проводять щорічні обстеження. Облік податків не має зв'язків з існуючою практикою бухгалтерського обліку та не відіграє значної ролі у статистиці. У результаті даного підходу зменшується якість статистичних показників із-за відсутності гармонізації між статистичними та бухгалтерськими концепціями. Крім того, значною мірою збільшується вартість представлення інформації. У любому випадку незалежно від методу збору інформації статистикам доводиться обробляти дані, які надходять від фірм з метою підготовки зведених показників, необхідних для макроекономічного аналізу.

Інтеграція економіки на світовому ринку держав різних континентів

зумовлює потребу не лише у виробничій кооперації, застосуванні нових технологій, а й в єдиній оцінці економічних процесів, єдиних методологічних прийомах у відображенні цих процесів у системі бухгалтерського обліку. Після проведення реформи бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів ми отримали облік, який більше відповідає англосаксонській моделі ведення обліку. Це в свою чергу ставить Україну у становище коли органи державної статистики повинні менше орієнтуватися на дані бухгалтерського обліку. Чи доцільно це? Слід відмітити, що реформування статистичного обліку ще не закінчилося і відповідно, чим раніше почнуться консультації між зацікавленими сторонами, а саме, між експертами, які відповідають за стандартизацію звітності та статистики, тим зручніше буде розробляти базу даних по бухгалтерському обліку, яка націлена на всі категорії користувачів.

Розглядаючи взаємозв'язок між податковим законодавством та законами про бухгалтерський облік потрібно звернути увагу на наступні два питання:

- чи повинна бухгалтерська звітність відображати результати діяльності підприємств від результатів, які враховуються при оподаткуванні ? ;
- чи потрібно відрізняти фінансові результати від результатів для потреб оподаткування ?

На даному етапі реформи обліку не потрібно проводити дебати з приводу розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком. Більш конструктивний підхід полягає в оцінці вимог до потреб різноманітних користувачів фінансової інформації.

Можна виділити чотири основні проблеми з якими зіткнулися податкові органи України:

- беручи до уваги, що основним завданням податкових органів є максимізація збору податків, їм необхідна інформація, яка не тільки

відповідає вимогам достовірності, але й повинна бути представлена у формі, яка дозволяє здійснити її перевірку без зайвих витрат;

- у процесі збору інформації від підприємств податкові органи акумулюють великий банк даних, який може бути корисним для інших користувачів, наприклад, для державних статистичних відомств;
- база оподаткування відображає державну політику, а не обов'язково результати господарської діяльності підприємств (наприклад, норми прискореної амортизації дозволяються податковими органами з метою стимулювання інвестиційного процесу);
- податкові органи керуються обліковими записами підприємств, оскільки вони містять корисну інформацію, у результаті чого відпадає необхідність вести дві системи бухгалтерського обліку та звітності.

Для підвищення ефективності фінансової інформації для подальшого її використання користувачами, в даному випадку податковими органами, потрібно брати активнішу участь у процесі реформування бухгалтерського обліку. Це також стосується і професійних організацій бухгалтерів, при розгляданні нового Податкового кодексу України. Взаєморозуміння потреб кожного користувача на етапі реформ буде сприяти розумінню різноманітних позицій, а також врахувань розходжень у поглядах при проведенні реформ в галузі бухгалтерського обліку та оподаткування. Це в свою чергу повинно дозволити:

- розмежувати правила обліку та норми податкового законодавства;
- сформулювати відмінності та представити "економічний" фінансовий результат, не "викривлений" податковими обмеженнями.

Як показує досвід, більшість компаній вважають , що витрати та час на підготовку фінансової інформації є дуже обтяжливими. Високі витрати пов'язані з наступними факторами, як необхідність ведення різного обліку, який би відповідав правилам бухгалтерського та податкового обліку, обов'язковий характер деяких правил (особливо податкових норм), які суперечать управлінському обліку та інше.

З метою здійснення збору, обробки та контролю за великими обсягами інформації необхідно мати у наявності стандартизовану систему, яка заснована на представлених компаніями податкових деклараціях. У пакет документів, які подаються до податкових органів, як правило, входить річна звітність , у деяких країнах у якості додатку подається довідка про звірку фінансових та оподатковуваних результатів. При даному підході допускається використання фінансової звітності, а також регулювання розбіжностей зумовлених законом про бухгалтерський облік та податковим законодавством за допомогою довідки-конролю фінансових та оподатковуваних результатів. Стандартизація довідки дозволяє здешевити задоволення потреб податкових органів.

Потреби у принципах бухгалтерського обліку та звітності не відрізняються в приватному та державному секторах економіки. Менеджменту в обох секторах потрібні визначені стандарти для забезпечення правдивого обліку видів діяльності, операцій та їх представлення у звітності.

Деякі види діяльності у державному секторі виходять за межі поняття “прибуток” або “рентабельність” капіталу, оскільки вони розглядаються в якості “суспільних послуг”. Дана відмінність від приватних компаній призводить до необхідності зміни формату звітності. Це свідчить про те, що облік у державному секторі повинен відповідати загальним вимогам, які застосовуються у приватному секторі, і в той же час зберігати специфіку, пов’язану з наданням суспільних послуг.

У державному та приватному секторах можливе функціонування однієї, а не декількох систем бухгалтерського обліку, оскільки в багатьох випадках їх вимоги і потреби майже не відрізняються. У зв’язку з цим доцільно координувати розробку принципів бухгалтерського обліку та звітності, які застосовуються як у приватному так і в державному секторах, причому така координація повинна здійснюватися у межах єдиного органу.

Фінансова інформація використовується кожного разу, коли виникає потреба у встановленні наслідків та оцінці операцій. Проте, цього незавжди

буває достатньо: у деяких випадках більш корисною може бути якісна або кількісна інформація, при якій застосовується негрошова оцінка.

Підприємство використовує систему бухгалтерського обліку у внутрішніх цілях для підвищення якості управління, в тому числі для відстеження витрат та результатів, управління грошовими потоками та інше.

У даний час спостерігається постійні зміни у використанні бухгалтерської та фінансової інформації. З появою нових користувачів до інформаційної системи пред'являються додаткові вимоги.

Одним з найважливіших факторів є потреби керівництва в інформації, яка відображається в управлінському обліку. Мета даного обліку – аналіз і співвідношення витрат з доходами. В аналізі, як правило, основна увага надається стратегічним підрозділам, які витрачають кошти та приносять прибуток. Коли фінансова інформація для зовнішнього користування складається на основі управлінського обліку, її представлення здійснюється у загальному вигляді: реалізація мінус собівартість реалізації мінус адміністративні витрати дорівнює фінансовому результату. Данні розрахунки здійснюються по видах діяльності, а результат діяльності компанії дорівнює сумі результатів по кожному виду діяльності. Основним аргументом на користь даного підходу до фінансової звітності є наявність взаємозв'язку між інформацією для зовнішнього та внутрішнього користування. Недоліком даної системи є те, що інформація в управлінському обліку, як правило, не піддається співставленню, оскільки відсутня стандартизація компонентів "собівартість реалізації". З метою сприяння зовнішнім користувачам у примітках до фінансової звітності розкривається докладна інформація. При складанні звіту про прибутки (збитки) ми можемо відображати витрати за їх функціональним призначенням тобто реалізація, собівартість реалізації та за їх змістом (витрати на оплату праці, соціальні відрахування, амортизація). Хоча класифікація витрат за їх змістом зручна для використання на макроекономічному рівні, вона може бути незадовільна на мікрорівні. Як наслідок з'являються дві різні системи бухгалтерського обліку – фінансова

звітність та інформація, яка призначена для керівництва підприємства. Ці два підходи зовсім не є несумісними: вони доповнюють один одного та задовольняють потреби усіх користувачів. Тому інтегрована система бухгалтерського обліку повинна бути побудована так, щоб надавати фінансову інформацію практично у любій формі за різною методологією бухгалтерського обліку. Досить недорога підготовка такої різноманітної інформації задовольнятиме попит різноманітних користувачів на макро- і мікроекономічному рівнях[32].

Основними перевагами інтегрованої системи бухгалтерського обліку є точна і правдива інформація. Операції обліковуються тільки один раз. Після перевірки першочергового запису в обліку можна використовувати та представляти інформацію в різноманітній формі і для різних користувачів. Кількість помилок скорочується, оскільки відсутня необхідність в неодноразовому обліку операцій. Наявність єдиної бази даних дозволяє скоротити витрати трудових та матеріальних ресурсів, які пов’язані з обробкою інформації і проведенням звірки різноманітних даних.

Реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що здійснюється Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку міністерства фінансів України, є позитивним явищем в умовах розвитку нових суспільно-економічних відносин. Воно спрямоване на уніфікацію інформації про фінансовий стан суб’єктів господарювання, яка притаманна високорозвиненим країнам з ринковою економікою і різними формами власності. Це сприяє розвитку міжнародних економічних відносин, залученню іноземних інвесторів, контролю виконання фінансово-економічних угод з іншими державами, банками та міжнародними фінансовими організаціями, а також здійсненню спільної діяльності вітчизняних та зарубіжних партнерів тощо.

Розглядаючи економічну інформацію можна без ускладнень виділити повідомлення для внутрішнього користування, бухгалтерську, податкову та статистичну звітність. Проте значна кількість економічних показників

дублюється у різних видах звітності, що ускладнює роботу рядового бухгалтера підприємства. Якісний аналіз інформації показує, що податківці чи працівники статистичних органів часто вкладають у здавалося би всім відомі економічні показники незрозумілий для бухгалтера економічний зміст. Треба відзначити, що ведення різних видів обліку "під замовлення" ускладнює його методологію, збільшує витрати. Усунення цих недоліків можна досягти шляхом інтеграції обліку із застосуванням системного підходу.

Системний підхід - напрямок методології наукового пізнання та соціальної практики, в основі якого лежить розгляд об'єктів як систем і направляє дослідження на розкриття цілісності об'єкта, вивчення багатьох типів зв'язків у ньому та зведення їх до єдності.

Досліджуючи інтегровану систему обліку, ми зустрічаємо взаємовідносини між різними його видами, а саме: управлінським обліком, фінансовим, податковим та статистичним. Процес взаємодії між ними визначає головну складність інтегрованої системи. Треба відзначити, що зміни у податковому законодавстві безпосередньо впливають на ведення бухгалтерського обліку, ускладнюючи його, створюють певні незручності і призводять до неправильного трактування окремих дефініцій при заповненні статистичної звітності та при викладанні окремих дисциплін.

Існування багатьох дисциплін є наслідком редукцивізму, оскільки аналітична дедукція та редукціоністична логіка стверджують, що пояснення цілого найкраще досягається поясненням окремих його частин. Потрібно відмітити, що кожна з дисциплін має свою визначену сферу дослідження та впливу. Індуктивний погляд на науку, який об'єднує окремі спостереження, грунтується на філософській точці зору, що наше сприйняття світу, методи аналізу та синтезу відносні індивідуальностям, які включені у дослідження, оскільки вони по суті проводять окремі дослідження. Різноманітні наукові дисципліни є необхідними, проте недостатніми базами, на основі яких ми формуємо теорії про досвід та знання. Потрібно ще раз підкреслити, що

практика в цих дисциплінах підійшли до проблем методами, які найбільшою мірою пристосовані до їх смаку, сприйняттю та погляду на проблему. Тому необхідна розробка єдиного системного підходу, який би об'єднував індуктивний погляд на науку з дедуктивним. До такого висновку ми приходимо, якщо поставимо перед собою запитання "Чи потрібно створювати окремі системи обліку для потреб окремих користувачів?". Якщо так, тоді можна говорити про фінансовий, управлінський, податковий, статистичний, оперативний, екологічний та інші види обліку. Такий підхід є неефективним, оскільки основою інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік. Тому, на нашу думку, варто наповнити визначення бухгалтерського обліку новим змістом.

Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" визначає бухгалтерський облік як "процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень"[41].

Сьогодні слід говорити про систему бухгалтерського обліку, яка не обмежується грошовим вимірником, системою рахунків та подвійним записом і реєстрацією лише фактів минулого[30]. У зв'язку з цим, безумовно, має рацію М.Чумаченко, який у статті "Бухгалтерський облік: минуле, сучасність … майбутнє?!" пише: "Бухгалтерський облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачувати факти і одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень".

Подібні підходи зустрічалися в американських учених Ч.Хорнгрена та Г.Сандема, які виділяють три типи облікової інформації, а саме для:

- рахівництва (безперервне накопичення і класифікація даних для оцінки діяльності підприємства);

- привернення уваги (регулярна звітність, яка містить інформацію про відхилення та їх інтерпретацію за окремими сегментами);

- вирішення проблеми (інформація щодо можливих результатів майбутніх дій та рекомендації стосовно вибору оптимального варіанта).

Таке визначення завдань бухгалтерського обліку дає змогу говорити про необхідність створення інтегрованої системи обліку, яка має забезпечити інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Отже, інтегрована система обліку – це система збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної інформації про минулі та майбутні господарські операції підприємства з урахуванням можливого впливу відповідних чинників.

Відмінності в змісті та структурі інформації, що використовується інвесторами, податковими і статистичними органами, управлінським персоналом підприємства, зумовлюють необхідність спеціалізації облікових працівників, розробки і вдосконалення специфічних методів перетворення інформації.

У цій ситуації головною практичною проблемою є забезпечення в межах однієї системи потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються.

1.3. Методика оцінки ефективності інтегрованого обліку

Як самостійний об’єкт дослідження економічна інформація в усіх галузях народного господарства сформувалася лише з розвитком економічної кібернетики і розробкою систем автоматичного керування. Це стало неминучою потребою, бо для раціонального використання інформації на всіх рівнях керування народним, у тому числі й сільським господарством, інформацію, як показала практика, треба старанно дослідити: визначити обсяг і її потік у кожному об’єкті, установити інформаційну місткість окремих операцій, розрахувати коефіцієнти повноти використання даних, коефіцієнти масовості, індикації, взаємозв’язку, стабільності і трансформування інформації, складності розрахунків при складанні зведень[6].

Дослідження потоків інформації – це невід'ємна частина робіт по проектуванню системи автоматизованого керування. Суть їх – у визначенні оптимальної відповідності інформаційних потоків структурі, засобам і методам керування сільськогосподарськими об'єктами. Виконувати це можна за допомогою різних методів: сіткових і матричних моделей, графо - аналітичного методу, методу аналізу інформації під час її виникнення, послідовного аналізу, методу графів типу "дерево", функціонально – оперативного.

Наведені методи мають самостійне значення, але їх можна використовувати і в органічному поєднанні з іншими методами: аналізу системи керування, дослідження економічної мови, аналізу прийняття рішень, семіотичного аналізу, вимірювання та оцінки інформації, аналізу документообігу, структури управління та інших, які в аналізі потоків інформації відіграють допоміжну роль.

Найдоцільніше тут використовувати метод аналізу потоків інформації, запропонований. Його складовими є три етапи: аналіз системи, її оптимізація і синтез. Кожний етап передбачає розв'язання певних питань.

Суть цих методик полягає ось у чому. Періодичність роботи складається з двох етапів: аналізу і синтезу діючої системи керування. На першому етапі проведено роботи по визначенню: межі системи керування; підсистем керування; головної функції системи і підфункції; задач, що реалізують функції та підфункції, і зв'язку між задачами; методів, за допомогою яких реалізуються задачі. За допомогою цих робіт визначено загальну характеристику структури системи керування. Визначено параметри інформації: потоки її руху, зміст і корисність повідомлень на "вході" і "виході" потоку, вихідні, проміжні і результативні показники; дані, що дублюються; зустрічні і дублюючі потоки інформації, носії первинних даних та проміжно – результативної інформації і її зміст. Завершальними на першому етапі були роботи по визначенню методик вимірювання економічних показників, збирання і реєстрації даних, а також логічного і

арифметичного опрацювання інформаційних масивів у системі. Узагальнюючи викладене, всі роботи першого етапу можна звести до трьох напрямків: аналіз параметрів структури об'єкта, аналіз інформаційної системи об'єкта та методик формування і перетворення інформації для виготовлення рішень.

На другому етапі проведено синтез системи і оптимізацію її параметрів: упорядковано систему, її функції і підфункції, інтегровано задачі, за якими реалізується функція керування; вибрано оптимальні методи розв'язання задач керування, визначено інформацію, яку використовують для керування, систематизовано канали зв'язку.

При розгляді питання, щодо визначення цінності інформації за ступеневим аналізом деякі вітчизняні [26] і зарубіжні вчені дійшли висновку, що кількісне вимірювання інформації доцільно проводити за класичною формулою К.Шеннона. За твердженням К.Шеннона, кількість інформації, яка потрібна для керування, визначається числом можливих явищ. Інші висловлюють думку, що для визначення характеристик економічної інформації, особливо її обсягу, недостатньо дослідити лише кількість інформації, що проходить по каналах зв'язку. Семантичний аналіз дає можливість визначити зміст повідомлень. Важливим тут є питання індикації інформації. Спосіб індексації характеризується коефіцієнтом, який показує відношення кількості інформаційних повідомлень у певній формі індикації до загального обсягу одержуваної інформації. Цей процес формалізується за допомогоюрівняння:

(1.1) $$K_a = \sum_{i=1}^{n} ikt / \sum_{i=1}^{m} ikt$$

де $К_а$ - коефіцієнт алфавітного способу індикації;

$\sum_{i=1}^{n} ikt -$ сума алфавітних повідомлень і-го виду в k-й інформації;

$\sum_{i=1}^{m} ikt$ – сума загального обсягу повідомлень і-го виду в k-й інформації за t-й період.

Прагматичний аналіз – це найскладніша і найважливіша ділянка оцінки потоку інформації. Без нього розробка або вдосконалення систем автоматизованого керування неможлива, оскільки неможливий відбір потрібної ля керування об'єктом інформації. Прагматичний аналіз застосовується при реалізації функції за допомогою різних моделей; але якщо функція реалізується за однією моделлю, то питання прагматичної оцінки інформації не виникає. Визначення цінності інформації потрібно також у випадках, коли функція керування не формалізується, а реалізується людиною без застосування математичних методів.

Кількість корисної інформації (ураховуючи, що корисність залежить від того, що відомо раніше) розраховують за методикою М.Бонгарда. При цьому за одиницю вимірювання беруть прагму.

Якщо ж завдання системи чітко визначено, то корисність (цінність) інформації можна визначити через приріст вірогідності досягнення мети за формулою:

(1.2) , $$I = \log_2 P_1 - \log_2 P_0 = \log_2 \frac{P_1}{P_0}$$

де Ро – вірогідність досягнення мети до одержання інформації;

Р1 - вірогідність досягнення мети після одержання інформації.

Певні дослідження щодо розробки методики прагматичного аналізу проведені М.Т.Барановським[7]. Важливим кроком при прагматичному аналізі, є визначення ступеня повноти використання кожного виду інформації в різних функціях керування. Це дає можливість значно зменшити надмірність інформації, яка надходить до об'єкта керування від вищестоящих і нижчестоящих органів і виникає безпосередньо в об'єкті. Процес розрахунку коефіцієнта повноти використання інформації формалізується за допомогою рівняння:

$$K_{вi} = \frac{\sum_{k=1}^{n} kj}{\sum_{m}^{p}}$$

(1.3) , де

$K_{вi}$ - коефіцієнт використання інформації;

$\sum_{k=1}^{n} kj$ - обсяг k-ї інформації, яку використовують для j-ї функції керування;

$\sum_{k=1}^{m} klj$ - обсягk-ї інформації, що надходить до об'єкта з l-го джерела для j-ї функції керування;

$\sum_{k=1}^{p} kfj$ - обсяг k-ї інформації, що виникає з f-го джерела для j-ї функції керування.

Дослідження періодичності виникнення інформації має істотне значення для ритмічного завантаження засобів збирання, реєстрації, дистанційної передачі і лічильної обробки вихідних даних.

Важливо визначити сили зв'язку між економічними даними за допомогою коефіцієнта взаємозв'язку:

(1.4) , де $K_{вз} = \sum_{i=1}^{m} x_i : \sum_{k=1}^{n} f_k$

$\sum_{i=1}^{m} x_i$ - кількість і-го показника;

$\sum_{k=1}^{n} f_k$ - кількість k-х форм з і-м показником.

Як окремі ознаки, так і результатні дані в керуванні можна використовувати одноразово і багаторазово. Тому залежно від стабільності інформацію поділяють на змінну і постійну.

Коефіцієнт стабільності інформації Кст обчислюють за формулою:

n>m, **(1.5)**, де $K_{cm} = \sum_{k=1}^{m} p_k : \sum_{i=1}^{n} p_i;$

$\sum_{k=1}^{m} p_k$ - кількість значень номенклатури на початок періоду;

$\sum_{i=1}^{n} p_i$ - число незмінних номенклатур на кінець періоду.

Дослідження стабільності інформації має певне наукове і практичне значення. Насамперед поділ показників на змінні і сталі дає змогу уніфікувати носії первинної інформації, виключивши з них спеціальні, довідкові та інші стабільні данні. Внаслідок цього знизиться трудомісткість робіт по реєстрації господарських операцій. Вилучення сталих даних з носіїв дає можливість значно підвищити коефіцієнт трансформації, тобто зменшити кількість вихідних даних на результативно – похідний показник. Коефіцієнт трансформації Ктр визначають за формулою:

(1.6), де $K_{mp} = \sum_{i=1}^{n} c_i : \sum_{k=1}^{m} d_k$

$\sum_{i=1}^{n} c_i$ - загальне значення вихідного показника;

$\sum_{k=1}^{m} d_k$ - загальне значення результативно-похідного показника.

Отже, для керування треба мати не будь-які дані, а лише корисні, на підставі яких приймають рішення щодо впливу на об’єкт. Кількісне вимірювання таких даних можливе тільки після прагматичного, семантичного і синтактичного їх аналізу. У такому триступінчастому аспекті є можливість виміряти кількість інформації в її класичному розумінні. Інформація, як відомо, може надходити до органів керування об’єкта від структурних підрозділів і з зовнішнього середовища. Для визначення обсягу р-ї інформації і-го виду, що надходить за t-й період до k-го об’єкта керування ззовні, треба з загального обсягу r- інформації і-го виду k-го

об’єкта відняти обсяг q-ї інформації і-го виду, що виникає в k-му об’єкті за t-й період:

(1.7), де $$\sum_{i=1}^{n} P_{ikt} = \sum_{i=1}^{n^1} r_{ikt} - \sum_{i=1}^{m} q_{ikt}$$

$\sum_{i=1}^{n} P_{ikt}$ - загальний обсяг p-ї інформації і-го виду, що надходить до k-го об’єкта;

$\sum_{i=1}^{n^1} r_{kit}$ - загальний обсяг r-ї інформації і-го виду k-го об’єкта;

$\sum_{i=1}^{m} q_{ikt}$ - загальний обсяг q-ї інформації і-го виду, що виникає в k-му об’єкті.

Критерієм, який характеризує відношення загальної сукупності економічної інформації до кількості значень показників, потрібних для керування, є коефіцієнт надмірності інформації – Кндм, який визначають за формулою:

$$K_{ндм} = (\sum_{i=1}^{n} c_i : \sum_{\alpha=1}^{m} a_\alpha) - 1 \qquad \textbf{(1.8)}, \text{ де}$$

$\sum_{i=1}^{n} c_i$ - кількість значень загальної сукупності облікової інформації;

$\sum_{\alpha=1}^{m} a_\alpha$ - кількість значень показника керуючої інформації.

Щоб оптимізувати процеси керування об’єктом, для системи інформації потрібні лише корисні дані. Тому інформація, яку використовують у процесі керування, повинна бути оперативною, мінімальною і вірогідною. Завдання полягає в тому, щоб для керування об’єктом визначити таку кількість інформації, яка не потребує великих затрат на її реєстрацію, збирання, передачу, поширення, перетворення і зберіганні при одночасному забезпеченні процесу керування потрібними даними.

Економічна інформація, за традиційним розумінням, грунтується на планових даних, а також на даних оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку.

На думку зарубіжних вчених, зокрема Йогана Рудольфа, такий поділ економічної інформації не зовсім відповідає її суті, тому економічну інформацію вони пропонують поділити на три види: статистичну, планову і регулюючу. Вчені СШАвважають, що не слід поділяти облік на бухгалтерський, статистичний та оперативний. На їх думку, облік має бути один, бо він грунтується на тих самих первинних даних. Вирішальну роль, з їх точки зору, тут має відігравати не вид обліку, а строки подачі інформації.

М.Т.Барановський вважає, що єдиним має бути господарський облік, а його складовими – оперативний, бухгалтерський та статистичний. Це випливає не з строків подачі інформації, а з її призначення. Безперечно, тут передбачено органічне поєднання всіх видів обліку, що мають єдину вихідну інформаційну базу. Та аналіз показує, що на практиці в деяких випадках такої інформаційної єдності немає. Часто можна спостерігати розбіжності при складанні окремих відомостей, в яких містяться однакові економічні показники. Такий стан не можна вважати задовільним, оскільки в аналізі, як у призмі, відбиваються недоліки, зумовлені відсутністю єдності планування, бухгалтерського обліку та статистики. Це призводить до паралелізму та зайвих затрат. Звідси можна зробити висновок, що народногосподарські аспекти в розвитку обліку до деякої міри випущено. У умовах назріла потреба логічного взаємозв'язку економічних показників усіх функцій керування, тобто створення єдиної, науково обгрунтованої системи економічної інформації.

Вчені й економісти зарубіжних країнвважають за доцільне створити лише єдину систему обліку і статистики, а вітчизняні вчені– єдину систему економічної інформації, яка охоплювала б планування, усі види обліку (бухгалтерський, статистичний, оперативний), нормування, економічний аналіз та інші функції керування.

Суть єдиної системи обліку і статистики, на думку вчених полягає в об'єднанні на загальній основі бухгалтерського обліку і статистики для добування вірогідних науково обгрунтованих даних з мінімальними затратами праці і максимальними можливостями застосування цих даних в економічному аналізі для планового керування господарським процесом на всіх його етапах і стадіях. Основною метою єдиної системи обліку і статистики є економічний аналіз, який забезпечить науково обгрунтоване керівництво на всіх рівнях. Принцип цієї системи полягає в одноразовому обліку всіх виробничих процесів, що сприятиме скороченню обліку і звітності, раціоналізації організаторських форм і методів обліку.

Одним з основних принципів системи економічної інформації – є мінімум вихідних даних при одночасному підвищенні якості керування, тобто його оптимізації відповідно до заданих параметрів.

З вимог які ставлять до організації єдиної системи економічної інформації, слід виділити такі: єдність системи, додержання специфіки галузей і взаємозв'язок їх показників. Основою системи має бути економічний зміст інформації.

РОЗДІЛ ІІ
АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ В АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ"

2.1. Організаційно-економічна характеристика АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ"

АКЦІОНЕРНЕТОВАРИСТВО«ІНТЕРПАЙПНОВОМОСКОВСЬКИЙТРУБНИЙЗАВОД»,кодЄДРПОУ05393139,адреса:51200,Дніпропетровськаобл.,м.Новомосковськ,вул.Сучкова115(надалі—товариство),входитьдоскладуукраїнської металургійної компанії "ІНТЕРПАЙП", яка спеціалізується на виробництвітрубіколісдлязалізничноготранспорту.

"ІНТЕРПАЙП" — міжнародна вертикально інтегрована трубно-колісна компанія,яка входить в десятку найбільших в світі виробників безшовних труб і с третім завеличиноювиробникомсуцільнокатанихзалізничнихколісвсвіті.

У структурі компанії "ІНТЕРПАЙП"п'ять промисловихактивів: "ІНТЕРПАЙПНижньодніпровський трубопрокатний завод(НТЗ)","ІТЕРПАЙПНовомосковськийтрубнийзавод(НМТЗ)","ІНТЕРПАЙПНіко-Тьюб","ДніпропетровськийВтормет"іелектросталеплавильнийкомплекс"ІНТЕРПАЙПСталь".

Стратегія бізнесу АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» спрямована на розширення ринківзбутупродукції,покращенняякостіпродукції,розширеннясортаментуготовоїметалопродукції, отримання максимального прибутку, впровадження у виробництвоновихперспективнихвиробів,контролюзазначнимистаттямивитраттавпровадженнюпрограмзаощадженняресурсів.

На Товаристві послідовно реалізуєтьсястратегія технічного та економічногорозвитку,яканаправленанапідвищенняконкурентоспроможності продукціїізміцненняпозицій.

Перспективність виробництва труб підприємстваполягає у їх широкому

вжитку:длябудівництвамагістральнихнафтогазопроводів,паропроводів,водопроводів,різноманітних будівельних металоконструкцій, використання у хімічній, харчовій тамашинобудівних галузях. А виробництвотрубз полімернимпокриттямсоднимзнайважливішихскладовихресурсозбереженняекономікиУкраїни.

ОсновнимвидомдіяльностіТовариствавиробництвотареалізаціястальевихелектрозварнихтруб.Основнимивидамипродукціїс:трубигазо-інафтопровіднісереднього діаметру,труби та профілі вуглецевімалого діаметру.Окрімвиробництватруб ТовариствоздійснюєпослугизнанесеннязовнішньогоізоляційногоантикорозійногопокриттянавласнітрубитатрубиіншихактивівКомпанії.Прицьомуізоляційнепокриттяможебутиодно-,двох-ітришарове.

ОсновнезавданняТовариства—організаціяефективноївиробничо-господарськоїдіяльностіз метою задоволення потреб наших клієнтів і створеннявартостідлянаших акціонерів.Длявиконанняцихзавданьнеобхіднозабезпечити:

- зниженнявитратнавиробництвопродукціїзарахунокраціональноговикористання матеріальних, трудових, паливно-енергетичних і інших видів ресурсів,застосуванняенергозберігаючих технологій,впровадженнявласноговиробництвакомплектуючихдляпакуваннятруб;
- підвищенняселективностіфункціонуванняСистемиуправліннякістю,Системиохоронинавколишньогосередовища,охоронипраці,зростаннярівнятрудовоїйтехнологічноїдисципліни,посиленнявимогповхідномуконтролюотриманоїТовариствомсировини,матеріалівтанапівфабрикатів,атакожпоконтролю якості відвантажуваної продукції, вдосконалення організації і плануваннявиробництва;
- виконання заходів щодо технічного переозброєння виробництва та підтримкитехнічногорівня,модернізаціїустаткування,упровадженняпрогресивних науково-технічнихрозробок,освоєнняновихвидівпродукціїзметоюзростанняякіснихпок

азників продукції, що випускається, підвищення конкурентоспроможності продукціїірозширенняринківзбуту;

- підвищення продуктивності праці за рахунок упровадження кращих

практик,залученнясвітовогодосвіду,уніфікаціїтацентралізаціїпроцесів;

- вживання заходів, спрямованих на задоволення зростаючих потреб клієнтів вчастиніпрезентабельності продукції;

-застосуванняіндивідуальногопідходудокожногоклієнта;

- пошукваріантів закупівлі основноїсировининабільшвигіднихумовах.

Таблиця 2.1.

Ідентифікаційні реквізити, місцезнаходження та засоби зв'язку

АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»

Повне найменування	АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "ІНТЕРПАЙП НОВОМОСКОВСЬКИЙ ТРУБНИЙ ЗАВОД"
Скорочене найменування	АТ "ІНТЕРПАЙП НМТЗ"
Повне найменування іноземною мовою	OINT STOCK COMPANY "INTERPIPE NOVOMOSKOVSK PIPE PRODUCTION PLANT"
Скорочене найменування іноземною мовою	SC "INTERPIPE NMPP
Організаційно-правова форма	АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
Код за ЄДРПОУ	05393139
Територія (область)	Україна, Дніпропетровська область
Поштовий індекс	51200
Населений пункт	м. Новомоковськ
Вулиця, будинок	вулиця Сучкова, будинок 115
Міжміський код та телефон	+38(056)-969-75-01
Факс	+38(056)-969-76-11
www-адреса	www.nmpp.interpipe.biz

Джерело:складено автором за даними youcontrol

Водночас,слідвраховувати,щоТовариствоведесвоюдіяльністьвнестабільномусередовищі,яке існуєна даний час вУкраїні,і не існує чіткогоуявленняпрозаходи,щодоподоланняіснуючоїкризи.

ПовномасштабнавійнаРосіїпротиУкраїниспричинилазначнукризуувиробництвіТовариства,існуютьтакіпроблеми:

- ситуаціязбезпекою;

- проблемизлогістикою,особливоекспортнихзамовлень;
- енергетичнакриза,спричиненанедостатньоюкількістюпостачанняелектроенергії.

Тому виникає невизначеність, яка може вплинути на подальший фінансовийстан Товариства, на його спроможність відшкодування вартості активів, сплати своїхборговихзобов'язаньвмірунастаннятермінуїхпогашення.

Станом на 1.09.2023 рокуАТ «ІНТЕРПАЙПНМТЗ»є акціонерним товариством із статутним фондом 50 000 000,00грн., складає самостійний баланс, має круглу печатку зі своїм найменуванням, поточний рахунок в банківський установі.

Інформацію про діяльність суб'єкта господарювання у розрізі видів економічної діяльності представлено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Основні види діяльностіАТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»

Код за КВЕД	Вид діяльності
24.20	**Основний** Виробництво труб, порожнистих профілів і фітингів зі сталі
24.10	**Інші** Виробництво чавуну, сталі та феросплавів
25.99	Виробництво інших готових металевих виробів, н.в.і.у.
85.32	Професійно-технічна освіта
52.29	Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту
72.12	Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах.
41.20	Будівництво житлових і нежитлових будівель

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Дані таблиці 2.3. дають підстави стверджувати, що відбувається зниженнягосподарського потенціалу, на що вказує зменшення суми активів на 3,88%, що в абсолютному виразі становить 110928 тис.грн.

Потрібно відмітити, що у підприємства скорочується обсяг як необоротних активів на 7,7% або на 70959 тис.грн, так одночано

відслідковуєтьсязменшення оборотних активів на 2,07% що в грошовому еквіваленті становить 39969 тис.грн.

Таблиця 2.3.

Горизонтальний аналіз активів АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»

у 2021-2022 рр., тис. грн.

Показник	2021	2022	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Основні засоби	609130	538803	-70327	-11,55
Відстрочені податкові активи	106660	135123	28463	26,69
Нематеріальні активи	1135	671	-464	-40,88
Довгострокові фінансові інвестиції	187570	159212	-28358	-15,12
Незавершені капітальні інвестиції	17590	17317	-273	-1,55
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	**922085**	**851126**	**-70959**	**-7,70**
Запаси	209032	64471	-144561	-69,16
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1133553	1166602	33049	2,92
Дебіторська заборгованість за розрахунками				
За виданими авансами	386047	590740	204693	53,02
З бюджетом	30795	25934	-4861	-15,79
Інша поточна дебіторська заборгованість	4198	123	-4075	-97,07
Гроші та їх еквіваленти	169244	45176	-124068	-73,31
Інші оборотні активи	2423	2277	-146	-6,03
ОБОРОТНІ АКТИВИ	**1935292**	**1895323**	**-39969**	**-2,07**
АКТИВИ	**2857377**	**2746449**	**-110928**	**-3,88**

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Отже, ми можемо констатувати, що зміна суми балансу зумовленав першу чергу збільшенням необоротних активів (7,7%).

Таблиця 2.4.

Горизонтальний пасивів активів АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»

у 2021-2022 рр., тис. грн.

Показник	2021	2022	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %

Зареєстрований (пайовий капітал)	50000	50000	0	0,00
Додатковий капітал	14253	14253	0	0,00
Капітал у дооцінках	373240	319134	-54106	-14,50

Продовження таблиці 2.4.

Резервний капітал	11364	11364		
Вилучений капітал	572	572	0	0,00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток	514575	198491	-316084	-61,43
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	**962860**	**592670**	**-370190**	**-38,45**
Інші довгострокові зобов'язання	896330	1201602	305272	34,06
Відстрочені податкові зобов'язання	79471	67623	-11848	-14,91
Пенсійні зобов'язання	42428	29083	-13345	-31,45
ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	**1018229**	**1298308**	**280079**	**27,51**
Поточна кредиторська заборгованість за:			0	-
розрахунки зі страхуваням	762	6	-756	-99,21
товари, роботи, послуги	408315	183514	-224801	-55,06
розрахунками з бюджетом	1973	1457	-516	x
розрахунками з оплати праці	4638	745	-3893	-83,94
Поточні забезпечення	33975	13548	-20427	-60,12
Інші поточні зобов'язання	426625	656201	229576	53,81
КОРОТКОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	**876288**	**855471**	**-20817**	**-2,38**
БАЛАНС	**2857377**	**2746449**	**-110928**	**-3,88**

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Скорочується сума наявних джерел фінансування для залучення активів, що зумовлено зменшенням суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на 316084 тис. грн. або ж на 61,83%.Зменшення величини власного капіталу на 370190 тис. грн. або на38,45%дає підстави стверджувати, що спостерігається зниження рівня добробуту власників.

Протягом аналізованого періоду підприємство перебувало у п'ятірціпередових компаній на ринку України. Відповідно до поставленої в дипломі мети нам необхідно більш детально дослідити місце суб'єкта господарювання на ринку України використавши аналітичні дані аналітичної платформи YouControlта привести до одного знаменника данні про

індикатори, які характеризують ринковий скоринг АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018 – 2022 роки.

Для визначення узагальнюючого показника в розрахунок береться місце підприємства у секторі, ринку та субринку, паралельно визначаючи відповідну частку даних сегментів в динаміці.

Таблиця 2.5.

Показники ринкового скорингу АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018 – 2022 роки

Фінансовий індикатор	2018	2019	2020	2021	2022
Індекс MarketScore	A/3.7	A/3.5	A/3.8	A/3.9	B/2.9
Частка у секторі	0,11%	0,11%	0,15%	0,20%	0,07%
Частка ринку	5,50%	5,65%	9,60%	9,45%	3,22%
Частка на субринку	5,50%	5,65%	9,60%	9,45%	3,22%
Місце компанії в секторі	113	113	79	64	247
Місце компанії на ринку	5	5	4	5	5
Місце компанії на субринку	5	5	4	5	5
Абсолютний приріст виручки за рік, млн грн	519,1	-22,6	634,9	1175,9	-2710,9
Відносний приріст виручки за рік, %	33,2%	-1,1%	30,8%	43,6%	-70,0%
Абсолютний середньорічний приріст виручки за 3 роки, млн грн	257,3	254,6	377,1	596,0	-300,1
Сукупний середньорічний темп зростання виручки за 3 роки, %	16,7%	16,7%	19,9%	22,9%	-17,4%

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Дані таблиці 2.5.свідчать про те, що з 2018 по 2020 роки величина індексу MarketScore перебувала майже в одному діапазоні і становила відповідно A/3.7 у 2018 році та A/3.9 у 2021 році, проте вже у 2022 році даний індикатор знизився до рівня B/2.9 що безперечно дає підстави стверджувати про значне погіршення значення місця суб'єкта господарювання на ринку України.

Це в свою чергу пояснюється тим, що за попередні п'ять років компанія не змогла покращити своє становище в секторі і як наслідок

втратила 134позиції рейтингу, з'їхавши з 113 місця в 2018 році на 247 місце у 2022 році. Крім того, слід відмітити, що протягом досліджуваного періоду місце компанії на ринку та субринкуперебувало на постійному рівні і підприємство займало 5 сходинку рейтингу.Дана ситуація пояснює той факт, що підприємство незмінило часку яку займає на ринку та субринкуУкраїни.

Провальним для компанії виявився 2022 рік, коли ми можемо спостерігати за зменшенням значень абсолютного середньорічного приросту виручкиза рік з 519,1 млн.грн у 2018 році до від'ємних 2710,0 млн.грн у 2022 році. Це с свою чергу призвело до зменшення величини сукупного середньорічного темпу зростання виручки за рік до -17,4% у 2022 році.

2.2. Фінансовий аналіз діяльності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» як критерій забезпечення економічної безпеки

Перш за все проведемо аналіз рівня ліквідності та платоспроможності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018 – 2022 роки. При проведенні обчислень застосуємо методику, що дасть нам змогу обчислити величину індикатора FinScore. Цей зведений індикатор може розглядатися як скоринговий індекс фінансової стійкості підприємства та надає можливість здійснення аналізу повного спектра фінансової активності компанії, а саме зрозуміти положення суб'єкта господарювання відносно рівня ліквідності, платоспроможності, рентабельності та ділової активності.

Таблиця 2.6.

Динаміка рівня ліквідності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018-2022 роки

Фінансовий індикатор	2018	2019	2020	2021	2022
Індекс FinScore	D/1,5	C/2,2	B/2,7	C/2,6	D/1,3
Ліквідність					
Поточна ліквідність	92,8%	200,6%	216,5%	220,8%	221,6%
Абсолютна ліквідність	5,6%	6,9%	2,1%	19,3%	5,3%
Коефіцієнт «кислотний тест»	75,5%	177,9%	202,2%	197,0%	214,0%
Коефіцієнт швидкої ліквідності	75,5%	177,9%	201,9%	196,7%	213,8%
Відношення грошових коштів до активів	4,4%	2,3%	0,7%	5,9%	1,6%

Проміжний коефіцієнт покриття	75,5%	177,9%	201,9%	196,7%	213,8%

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Базуючись на даних представлених у таб.2.6 ми можемо стверджувати, що за досліджуваний період АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» значно покращило своє становище у плані ліквідності. Це доводить той факт, що майже всі основні показники, які характеризують рівень ліквідності підприємства значно збільшилися у період 2018-2022 років.

Так, якщо у 2018 році рівень поточної ліквідності перебував на позначці 92,8% при референтному рівні більше 100%, то вже у 2022 році даний індикатор збільшився важче рекомендованого рівня і перебував на позначці 221,6%. Аналізуючи данні таблиці, ми можемо поставити під сумнів здатність компанії погашати поточні зобов'язання лише за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів, оскільки значення коефіцієнта абсолютної ліквідності постійно знижується.Протягом останніх п'яти років, воно лише у 2021 році трохи наблизилося до референтного значення, який має перебувати на рівні більше 20%. Хоча інші індикатори демонструють позитивну динаміку до зростання, так наприклад здатність підприємства покривати короткострокові зобов'язання найбільш ліквідними активами (коефіцієнт швидкої ліквідності) та проміжний коефіцієнт покриття, які за досліджуваний період збільшилися більше ніж у 2,8 рази з 75,5% у 2018 році до 213,8% у 2022 році. Також необхідно відзначити, АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» має ненабагато кращі показники поточної ліквідності у порівнянні з середніми значеннями по галузі (рис.2.1.).

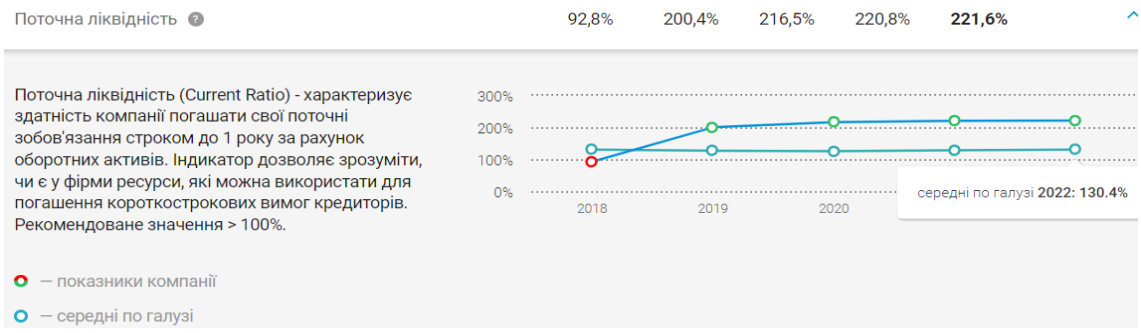


Рис.2.1. Динаміка зміни поточної ліквідності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» та середньогалузевої величини за 2018-2022 роки

З проведеного аналізу (рис.2.1.), ми можемо бачити, що у 2018 році середньогалузева величина постійної ліквідності перебувала на рівні 130,9% ацей же індикатор у АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» знаходився на позначці 92,8%, а вже у 2022 році значення поточної ліквідності значно перевищувало середньогалузевий рівень, а саме 221,6% у АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» та 130,4% в середньому по галузі.

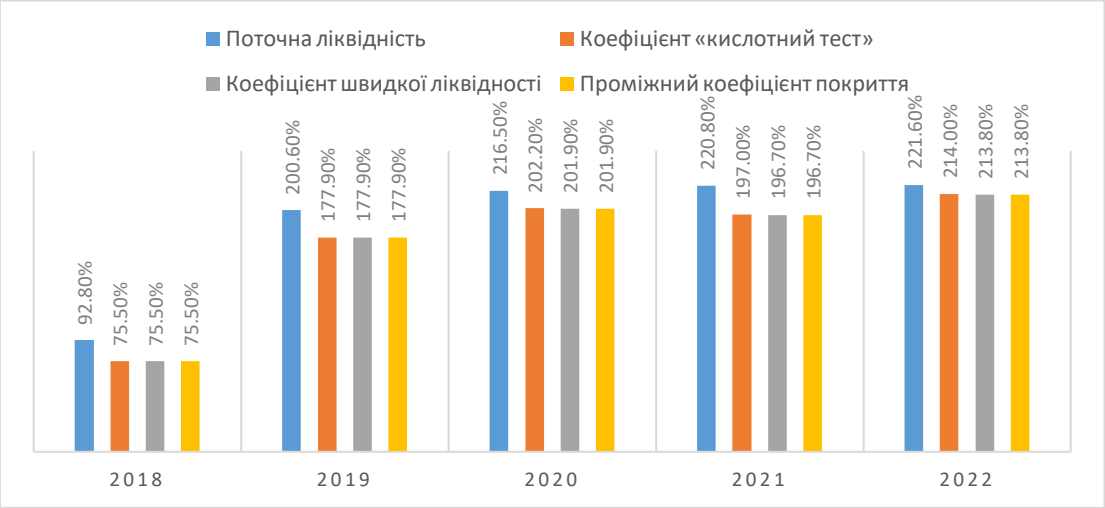


Рис.2.2. Динаміка зміни основних показників ліквідності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018-2022 роки

Отже, на протязі 2018-2022 року спостерігається збільшення усіх значимих коефіцієнтів, що характеризують ліквідність АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ», що може бути розцінене нами як позитивне явище.

Ще одним етапам аналізу фінансових індикаторів є детальний аналіз показників які дають можливість зробити висновки, щодо платоспроможності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ».

Таблиця 2.7.

Динаміка рівня платоспроможності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018-2022 роки

Фінансовий індикатор	2018	2019	2020	2021	2022
Індекс FinScore	D/1,5	C/2,2	B/2,7	C/2,6	D/1,3
Платоспроможність					
Коефіцієнт автономії	19,1%	21,3%	22,1%	33,7%	21,6%
Відношення чистого боргу до EBITDA	-10,9	-10,5	4,3	6,8	10,1
Коефіцієнт покриття	72,4%	62,8%	81,3%	104,4%	69,6%

необоротних активів власним капіталом					

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Дослідивши стан платоспроможності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за останні п’ять років, ми можемо спостерігати позитивні зрушення, оскільки відбулосязбільшенняв частинічастки власного капіталу компанії у величині коштів, інвестованих у її діяльність, а саме з 19,1% у 2018 році до 21,6% у 2022 році. Проте, дана ситуація, не дає нам змогу стверджувати, що АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ»стає більш фінансово незалежною від кредиторів, оскільки це значення не перевищує референтного рівня, який має бути на рівні >=50% для підприємств сектору нефінансових корпорацій, куди відноситься базовий суб’єкт господарювання. При чому, це відбувається на фоні великої розбіжності показників по підприємству та середньогалузевим рівнем за останні п’ять роки.

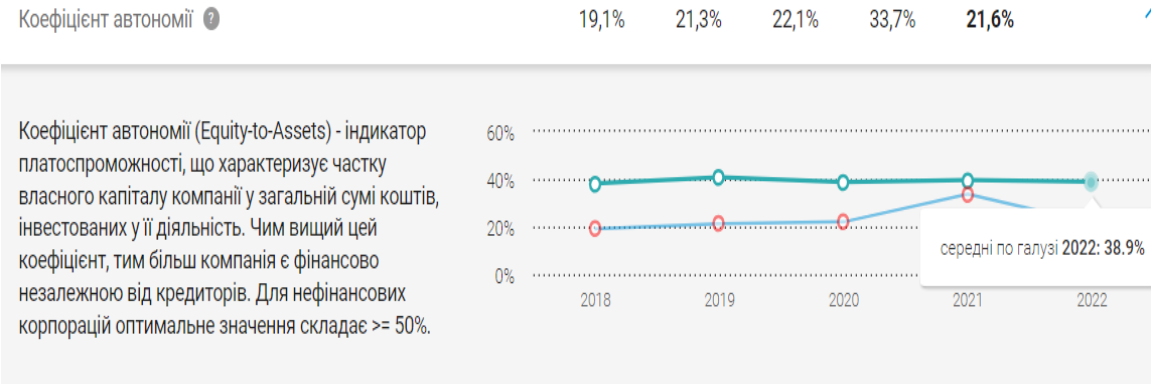


Рис.2.3. Динаміка зміни коефіцієнта автономіїАТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» та середньогалузевої величини за 2018-2022 роки

Невтішну динаміку ми також спостерігаємо при аналізі коефіцієнта платоспроможності, який демонструє у скільки разів чистий борг перевищує величину прибутку до вирахування витрат за відсотками, сплати податків та амортизаційних відрахувань. Іншими словами, характеризує розмір наявного боргового навантаження та його відповідності наявним доходам отриманим в процесі здійснення господарської діяльності. А саме, відношення чистого боргу до EBITDAзбільшилося з від’ємних -10,9 у 2018 році до 10,1 у 2022 що зовсім не відповідає межам референтного рівня (від 3 до 5).

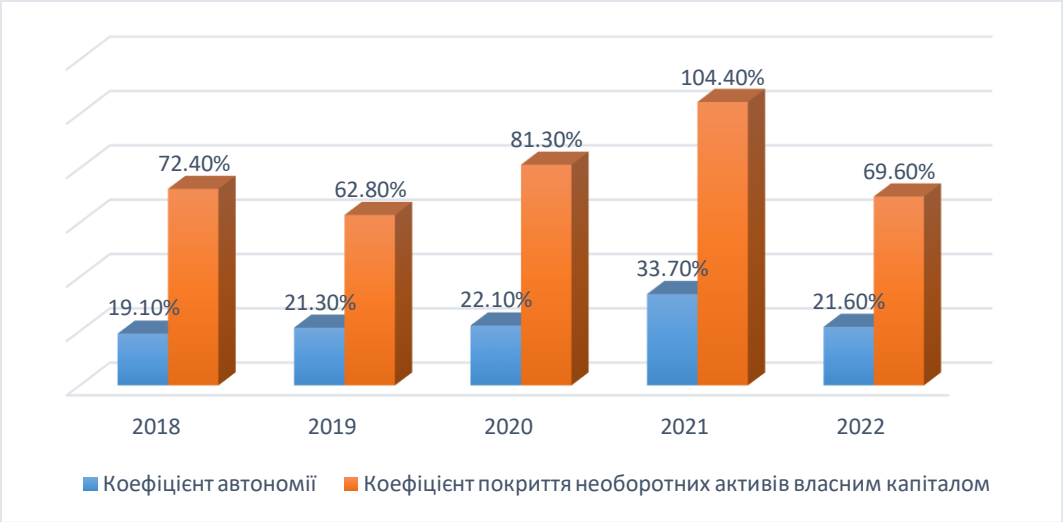


Рис.2.4. Динаміка зміни основних показників платоспроможності АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018-2022 роки

Слідкуючим кроком, за допомогою якого, ми можемо системно аналізувати здатність компанії своєчасно та у повному обсязі розраховуватися за своїми довгостроковими зобов'язаннями є вивчення показників прибутковості, оскільки навряд чи підприємство зможе бути платоспроможним без досягнення позитивних результатів у цій частині. При аналізі ми маємо розрахувати вісім коефіцієнтів, які з одного боку всебічно описують скільки прибутку приносить той чи інший вид економічного активу, а з іншого відображає відношення різних видів прибутку до різних видів собівартості. Фінальні розрахунки коефіцієнтів за увесь період дослідження надані в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Динаміка рівня прибутковості АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» за 2018-2022 роки

Фінансовий індикатор	2018	2019	2020	2021	2022
Індекс FinScore	D/1,5	C/2,2	B/2,7	C/2,6	D/1,3
Прибутковість					
ROA - Рентабельність активів	-7,4%	-2,3%	3,7%	6,2%	-13,9%
Рентабельність власного капіталу	-27,8%	-9,7%	20,1%	36,2%	-39,7%
RCA - Рентабельність оборотних активів	-10,0%	-3,5%	5,0%	9,1%	-20,2%
NPM - Чиста маржа	-8,3%	-2,1%	3,0%	4,5%	-32,9%
ROTA - Рентабельність загальних активів	-6,5%	0,1%	7,4%	9,1%	-12,2%

Продовження таблиці 2.8.

Валова рентабельність собівартості	3,3%	7,3%	12,8%	11,7%	14,8%
Рентабельність операційних витрат	13,0%	25,7%	73,5%	87,0%	29,8%
Чиста рентабельність витрат	-8,2%	-7,4%	12,3%	5,3%	8,6%

Джерело: складено авторомза даними youcontrol

Аналіз даних таблиці 2.8. доречно проводити у двох напрямами: перший – динаміка зміни показників рентабельності використання активів, та другий - в контексті відношення прибутку до собівартості.

Дані таблиці2.8. дають змогу стверджувати, що АТ «ІНТЕРПАЙП НМТЗ» протягом досліджуваного періоду не змогло поліпшити свої позиції з точки зору прибутковості. Хоча ми можемо спостерігати значне (на рівні11,5%) збільшення валової рентабельності собівартості до рівня 14,8% у 2022 році та збільшення рентабельності операційних витрат з 13% у 2018 році до 29,8% у 2022 році, поряд з цим ми бачимо суттєве зниження по усіх основних індикаторах які характеризують рівень прибутковості компанії. Так, спостерігається зниження рентабельності активів до -13,9% у 2022 році, рентабельності і капіталу та рентабельності оборотних активів відповідно до від’ємних 39,7% та 20,2%.

Економічна політика побудована в компанії не дозволила їй поліпшити відношення чистого прибутку до загальної виручки компанії. Так у 2022 році чиста маржа перебувала на позначці -32,9%при тому що середнє значення цього показника по галузі у 2022 році перебувало на рівні 1,0%.

2.3.Оцінка формування та використання облікової інформації в системі національних рахунків та системі бухгалтерського обліку

Показник - це окреме число, відносна величина, чи окремий факт, що спостерігається та призначений для оцінювання певної ситуації .

Потрібно привести ще деякі зауваження стосовно показників:

- Частота складання будь якого показника залежить від різних аспектів (таких, як тривалість циклу обертання даних, а також (приблизна) швидкості змін оцінюваного явища);

- Проміжок часу між збиранням та розповсюдженням інформації має бути щонайкоротшим, особливо, якщо оцінюваному явищу притаманні швидкі зміни;

- Мета-дані (інформація про методологію, визначення) завжди повинні супроводжувати показник, аби користувачі змогли правильно зрозуміти значення цього показника.

Найпоширенішими принципами на підставі яких мають оцінюватися показники є:

1 Актуальність для політики: чи дає показник чітку та недвозначну відповідь на ключові питання та цілі політики?;

2 Конкретність: чи спроможний показник вимірювати лише те явище, для вимірювання якого його обрано;

3 Відповідність: чи насправді показник вимірює те, для чого його обрано; чи є він достатньо наближеним до явища, яке вимірюється за його допомогою?;

4 Надійність: чи є показник точним та послідовним, чи здатен він відобразити ту ж саму інформацію або допомогти дійти того ж самого висновку (інакше кажучи, чи здатен він не викривити інформацію або висновки), якщо вимірювання виконується за тих самих обставин (охоплює теж саме явище), але за інших підходів, іншими людьми?;

5 Чутливість: чи здатен показник вимірювати зміни саме того явища, для якого його призначено?;

6 Оцінюваність: чи розроблено показник на базі наявних даних або чи має він належний потенціал практичного застосування, якщо йдеться про отримання потрібних даних?;

7 Зручність для користувача: чи є показник всеосяжним та своєчасним?;

8 Економічність: чи вартий показник часу і коштів, витрачених задля його розроблення ?.

Цей перелік безперечно корисний з аналітичної точки зору, однак, на наш погляд, він занадто докладний для практичних цілей. До того ж, розмаїття використовуваних в ньому понять може породити довгі теоретичні дискусії. Тому доцільно скоротити кількість згаданих критеріїв до чотирьох:

А. Технічно виправданим (критерії 2-6): чи є показник коректно визначеним, чи адекватно він відображає явище, яке має відображатися за його допомогою, чи є він ясним, чи забезпечує він технічну можливість для збирання статистичних даних для розрахунку його значення, чи можливе оцінювання на його підставі у безперервному (постійному) режимі?;

Б. Зрозумілим (критерій 7): чи легко зрозуміти значення показника не статистикам, чи побудований показник за дохідливою для будь-кого схемою? Це питання набуває особливої актуальності, коли йдеться про комбіновані показники; адже, чим “комбінованіший” чи “синтетичніший” показник, тим складніше визначити об’єктивну причину його зміни;

В. Актуальним (критерій1): чи має показник сенс для тих, хто розробляє та аналізує політику?;

Г. Економічність (критерій8): за умов обмежених ресурсів, чи дійсно варто витрачати зусилля для розробки показника?

На нашу думку, саме ці критерії повинні стати основою для складання системи показників, як інструменту формулювання та оцінки макроекономічної політики, а також здійснення моніторингу подій на національному та міжнародному рівнях. Іван Феллегі, Головний статистик Канади, у статті, представленій ним на міжнародній статистичній конференції в 1998 році, зробив глибокий аналіз взаємозв’язку між політикою та статистикою. Феллегі водночас зазначає, що “Най величніша з-серед задач полягає у винаходженні систем даних, які вийдуть за межі суто моніторингового призначення і безперечно призначатимуться для того, щоб пролити світло на відповідні дійові сили”. Коли обговорення даних питань

набуває відвертості, навіть провідні статистики окремих країн час від часу висловлюють сумніви з приводу актуальності деяких з виконуваних ними робіт чи отримуваних продуктів (результатів). Так, деякі статистичні дані, що виробляються традиційно, не завжди є актуальними. Інші статистичні дані, дуже потрібні зараз, можуть ще й не розроблятися у широкому масштабі. В даному випадку доречною є думка Біла МакЛеннана (колишній головний статистик Великої Британії та Австралії): "Як статистики ми втрачаємо забагато часу, намагаючись насамперед знайти точну відповідь на неправильне запитання, а не приблизну відповідь на правильне запитання". А якщо висловитися точніше: статистики можуть бути "цілком неправими". Цю ситуацію можна пояснити ще й так; статистики намагаються докладати великих зусиль, аби розрахувати свої дані до самої останньої значущої цифри, водночас як політики віддають перевагу результатам, які з'являються скоріше і мають звісну ступень наближення. У даній ситуації Іван Феллегі визначає роль статистиків у тому, щоб "... допомагати державним політикам розпізнавати актуальні для політики важелі, які найкраще зможуть просунути нас у напрямку досягнення бажаних соціальних та економічних цілей". Шляхом вирішення проблем Феллегі вважає інтенсивне співробітництво між професіоналами-політиками, статистиками та співтовариством науковців. Врешті-решт, потрібна саме базова система показників, за допомогою яких можна оцінювати як політичні кроки у напрямку розвитку (вхідні данні), так і відповідні здобутки на цьому шляху (вихідні данні)[19].

Результативність макроекономічного управління залежить від домовленостей, а потім вже науки. Навіть алгоритм ВВП, можливо найбільш широко використовуваного статистичного показника, теж не ґрунтується на досить значній кількості домовленостей ?

Визначимо низку ключових проблем, породжуваних поточною ситуацією:

- безліч показників розвитку водночас із відсутністю належної ін формації про зв'язок між подібними (схожими) показниками;

- перевантаження національних статистичних систем внаслідок: а) вимог, причому всіляких і звідусіль; б) розповсюдження міжнародних стандартних показників;

- разові збирання даних деякими організаціями задля задоволення своїх власних інформаційних потреб відволікають обмежені фінансові і людські ресурси країни, а також заважають виконанню регулярних національних програм статистичних робіт;

- навіть якщо показники, здавалося б, однакові, існують відмінності в їх визначеннях та концепціях, джерелах відповідних даних та методології, що призводить до відмінностей в їхніх числових значеннях.

Отже, теперішня ситуація є несприятливою не тільки для користувачів даних, а і для їх виробників, здебільшого національних статистичних бюро. “Нещодавнє розповсюдження показників, рекомендованих та/або розроблюваних міжнародними агенціями, може незважаючи на наміри, призвести до більшої, а не меншої плутанини там, де йдеться про використання даних для політики і розвиток статистики. Політики, може, більш чи менш визначились з тим, які саме показники вони мають використовувати, а завдання статистичних агенцій у частині визначення пріоритетів статистичного розвитку можуть лише ускладнитись”. На нашу думку, сукупності однакових за економічним змістом показників, що використовуються у різних галузях статистики і можуть призначатися для різних цілей, такі відмінності в цілях не є надто ґрунтовними, щоб ними можна було виправдовувати неузгодженість показників.

У нашому досліджені ми повинні дослідити систему показників яка використовується на мікрорівні та систему показників на макрорівні, проаналізувати узгодженість між ними та можливість використання даних бухгалтерського обліку для макрорівня.

На макроекономічному рівні системою показників служить система національного рахівництва (СНР). СНР представляє багатоцільову систему, і призначена для використання при проведенні макроекономічного аналізу,

підготовку і прийняття рішень у галузі економіки, незалежно від галузевої структури виробництва та досягнутого країною рівня економічного розвитку. Головна мета СНР у тому, щоб забезпечити концептуальну основу та структуру обліку, які б могли бути використані для створення бази макроекономічних даних, придатних для аналізу та ефективного управління економіки.

Дані національних рахунків забезпечують інформацією яка охоплює різні види економічної діяльності, та різні сектори економіки. Це дає можливість спостерігати за динамікою основних економічних параметрів макросистеми: виробництвом, споживанням домашніх господарств, споживанням органів державного управління, нагромадженням, експортом, імпортом, заробітною платою, прибутком, податками, кредитуванням, запозиченням, тощо. Національні рахунки використовуються також для вивчення причинних механізмів, які діють в економіці країни. Такий аналіз полягає в оцінці параметрів функціональних взаємозв'язків між різноманітними економічними змінними шляхом застосування економічних методів до часових рядів даних, які складаються у рамках структури національних рахунків як у поточних, так і у співставних цінах. СНР по суті є макроекономічною моделлю розвитку економіки країни. Види використовуваних для цих цілей економічних моделей можуть розрізнятися в залежності шкіл економічної думки того хто здійснює дослідження, а також від цілей аналізу, проте система є достатньо гнучкою, щоб задовольняти вимогам різних економічних моделей та теорій, при одній умові, що вони не суперечать основним поняттям виробництва, споживання, доходу та інше, що лежать у основі системи. Макроекономічні рішення на короткострокову перспективу формуються на основі оцінки останніх тенденцій та поточного стану економіки країни, а також врахування (або поточного прогнозу) відносно можливих змін у майбутньому. Короткострокові прогнози, як правило, складаються на основі економетричних моделей. В середньо або довгостроковій перспективі економічна політика повинна формулюватися з

урахуванням загальної економічної стратегії, яка може формулюватися з врахуванням загальної економічної стратегії, яка може потребувати кількісного виразу у формі плану. Більшість таких елементів є показниками національних рахунків, у зв'язку з чим підготовка такого плану без цих показників навряд є можливою, оскільки як для планування так і для прогнозування у багатьох випадках необхідно мати гарну макроекономічну модель, яка б точно відображала функціонування економіки за попередні роки. СНР також є системою, яка використовується для представлення у міжнародні організації даних національних рахунків, які відповідають стандартним, прийнятим на міжнародному рівні поняттям, визначенням та класифікаціям. Отримані таким чином дані широко використовуються для проведення міжнародних співставлень об'ємів таких основних агрегатів як ВВП або ВВП на душу населення, а також для співставлення структурних статистичних показників, таких як відношення величини інвестицій, податків або державних витрат до ВВП. Такі співставлення використовуються економістами, журналістами та іншими аналітиками, які використовують для оцінки ефективності функціонування економіки тієї або іншої країни у порівнянні з іншими країнами. СНР призвана носити досить комплексний характер, який дозволяє окремим країнам, незалежно від їх економічної структури, інституційних механізмів або рівня розвитку, вибирати з системи ті її частини, які вважаються найбільш актуальними з точки зору потреб та можливостей.

Рахунки групуються по наступним трьом категоріям: рахунки поточних операцій, рахунки нагромадження, баланси активів та пасивів. Рахунки поточних операцій характеризують виробництво, доходи та використання доходів. Рахунки нагромадження охоплює зміну активів та зобов'язань та зміну у чистій вартості капіталу (різниця між активами та пасивами любої інституційної одиниці або групи одиниць). Баланси активів та пасивів відображають запаси активів і пасивів та чисту вартість капіталу.

У даний час облік виступає не як єдиний інформаційний потік, а як

“пучок” інформації. Це зумовлено тим. що єдина система обліку представлена чотирма видами обліку: оперативним (управлінським), статистичним, податковим та бухгалтерським. На мікроекономічному рівні система показників формується у даних бухгалтерського та статистичного обліку. Бухгалтерський та статистичний облік синтезують інформацію про виробничі ресурси та відносини, про результати та ефективність виробничих процесів та зводять їх у системи показників необхідних для управління підприємствами. Бухгалтерський облік є складною системою, у межах якої вирішуються багатоцільові завдання. Систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарського життя, які відображені на рахунках. Рахунки та їх наповнення в свою чергу і становлять систему економічних показників. Цим визначена границя бухгалтерського обліку. Раніше в основі обліку полягала ідея його комплексності; це означало, що вся система, як ціле, ставилася вище її окремих частин. Рахунок поза планом рахунків - ніщо. Тепер весь обліковий організм може бути мислено “розрізаний” на його складові частини. Кожна частина монтується як визначена облікова задача, а вся система обліку становиться моделлю. Вислів ще конкретніше: “... вся система бухгалтерського обліку є не що інше, як інформаційна модель господарського процесу”. Модель побудована на загальних принципах, дає методику дослідження, методику обліку, прийняту для всіх галузей та підприємств, при цьому галузеві методики можуть бути представлені як окремий випадок загальної моделі. При цьому кожна задача включає один чи декілька рахунків, які виділяються у залежності від строго визначеної задачі, заданої цілі, яка предопределяє набір інформаційних входів та виходів, тобто цілі обліку задаються ззовні, з одного боку з господарської діяльності з іншого боку держави (у даному випадку мова ведеться про необхідність регулювання державою плану рахунків та його наповнення у відповідності до потреб статистичних органів).

В даному випадку цікавим є новий методологічний підхід , щодо описання та вирішення проблем бухгалтерського обліку. Моделювання

бухгалтерського обліку потребує системного підходу. Ми можемо виділити наступні істотні моменти системного підходу до бухгалтерського обліку:

- формулювання цільової функції (для чого вирішується проблема);

- виділення у проблемі загальних положень, які застосовуються для вирішення приватних питань (що вирішується у проблемі);

- аналіз засобів, які приводять до практичного вирішення проблеми з урахуванням впливу всіх існуючих факторів (як знімається проблема).

Цільовою функцією бухгалтерського обліку визначено забезпечення органу, приймаючого рішення, інформацією, необхідною для ефективного управління, при цьому виділено два аспекти:

- економічний - оцінка функціонування системи по ефективності;

- юридичний - забезпечення гарантії збереження матеріальних та грошових цінностей.

Таким чином, управління - цільова функція системи обліку. Засобами реалізації цільової функції є сконструйовані моделі облікових задач.

Велика радянська енциклопедія відмічає [14], що моделювання - це дослідження об’єктів пізнання на їх моделях. “Модель образ або прообраз якого не будь об’єкта або системи об’єктів, який використовується у визначених умовах у якості їх “представника” або “замінника”. З цих визначень ясно, що сам бухгалтерський облік є не чим іншим, як кількісною моделлю господарського життя. Інформація бухгалтерського обліку дозволяє управляти господарськими процесами. Всі управлінські рішення приймаються не по самим об’єктам (господарським засобам та джерелам їх утворення), а по інформації про них, представленої у бухгалтерському обліку.

Наскільки ця модель ізоморфна, досі остається неясним. Більшість бухгалтерів вважає, що інформація, представлена у облікових регістрах, у максимальній степені адекватна господарським процесам. Однак незалежно від ступеню ізоморфізму бухгалтерський облік як модель господарської діяльності представляє собою систему первинної документації та облікових

регістрів (вихідна інформація), яка виступає як перша сходинка моделювання системи економічних показників у системі бухгалтерського обліку. Однак на рівні цієї сходинки визначальне значення з точки зору самого бухгалтерського обліку, його практичної реалізації та науки мають не самі первинні документи і не регістри, а моделі вхідної та вихідної інформації.

Друга сходинка представлена планом рахунків, подвійний запис здійснює інформаційні зв'язки між ними. Ці інформаційні зв'язки призвані відображати потоки матеріальних та грошових ресурсів. Побудова плану рахунків дозволяє випрацювати найбільш досконалу з точки зору цілей (як на мікро- так і на макрорівні) управління модель досліджуваного об'єкта. Перша та друга сходинки тісно взаємопов'язані між собою: система рахунків задає логічну та змістовну сторону бухгалтерським регістрам.

Третя сходинка включає дві групи дидактичних моделей: балансові рівняння та моделі відображення господарських операцій у бухгалтерських рахунках. Мета балансових рівнянь, для описання яких використовується елементарна алгебра, - показати взаємозв'язок господарських мас та рас крити техніку, математичну форму подвійного запису.

Четверта сходинка передбачає перелік моделей, які дозволяють знаходити принципово нові методологічні рішення. Тут повністю здійснюється системний підхід, особливо той його етап, який отримав назву перебір. На цій сходинці всі моделі можуть бути згруповані на: ітеративні, які дозволяють розкрити усі можливі варіанти послідовності реєстрації облікової інформації; логічні, які призначені для опису усіх можливих варіантів організації інформаційних потоків, та емпіричні, які описують тільки системи, які склалися на практиці.

П'ята ступень складається з моделей, які вивчаються у економічному аналізі. Оскільки лише через економічний аналіз облік здійснює способом зворотного зв'язку вплив на господарську діяльність. На першій сходинці факти господарського життя отримують відображення у документах або інформаційних зведеннях. Документи та повідомлення можуть бути

модульовані. Це моделювання носить чисто інформаційний характер. У нашому дослідженні важливіше моделювання другої сходинки, саме воно грає вирішальну роль у бухгалтерському моделюванні, і, насамперед, в моделювання бухгалтерських рахунків, які в свою чергу повинні стати основною системою показників для побудови основних агрегатів національного рахівництва.

План рахунків лежить в основі зовнішній концептуальній реконструкції фактів господарського життя. Ми можемо вказати шість основних функцій, які потрібно було враховувати і які повинні були виконуватися при реформування (моделюванні) бухгалтерського обліку в цілому та плану рахунків зокрема:

- вибір вірних методологічних рішень відкриває найбільш багаті можливості моделювання, так як дозволяє поєднувати економічні та юридичні аспекти обліку, розкрити його стохастичну основу. Моделювання становиться засобом інтеграції обліку на базі статистичної методології. Розбіжності між статистичним та бухгалтерським обліком зводяться до того, що перший зберігає свою ідеографічну природу (описання шляхом первинних документів (повідомлень) та бухгалтерських проводок кожного факту господарської діяльності), а другий стане номографічним його вираженням (описання господарських сукупностей). До практичної реалізації цієї функції можна віднести вибір системи матеріального обліку шляхом механічної комбінації на вході та виході рахунку двох параметрів кількості та вартості предметів;

- вибір методичних прийомів та форм рахівництва передбачає використання моделювання перед усім з метою: раціонального розподілу реквізитів у первинних документах та облікових регістрах; оптимальної відповідності між цими регістрами; ефективного поєднання між хронологічною та систематичною записами, між синтетичним та аналітичним обліком; скороченого у максимально можливій степені шляху проходження опрацьовуваної в обліку інформації від моменту її виникнення

до балансу. Для практичного застосування цієї функції можуть застосовуватися як іконографічні моделі, так і їх аналітичний опис;

- імітація практичної роботи бухгалтерів може бути проведена з допомогою ігрової моделі, мета якої зводиться до вибору оптимальної структури облікового апарату, раціональному розподілу обов'язків між його співробітниками та побудові логічно стройної системи інформаційних потоків.

- формалізація бухгалтерських задач та процедур необхідна для наступної практичної реалізації на сучасних засобах обчислювальної техніки;

- прогнозування процесів господарської діяльності та шляхів розвитку самого бухгалтерського обліку дозволяє вивчити та оцінити можливі шляхи розвитку господарських процесів через зміну математичного значення основних економічних показників;

- застосування у процесі освіти іконографічних та математичних моделей значно полегшується завдяки широкому використанню технічних засобів освіти, які дозволяють застосовувати у освітянському процесі як програмне забезпечення так і ділові ігри.

В обліковій системі України можна виділити наступні підсистеми або елементи, які визначають якість її функціонування: методологія, методика, організація, технологія. Всі ці елементи є окремими об'єктами моделювання, а саме:

- у методології моделюється структура записів операцій на рахунках, кореспонденції рахунків, які викликані визначеними господарськими операціями;

- у методиці об'єктом моделювання може служити розподіл реквізитів у первинних документах, склад бухгалтерських регістрів, взаємозв'язок синтетичного та аналітичного обліку;

- в організації до об'єктів моделювання можна віднести склад елементів облікового процесу, структуру облікового апарату, розподіл обов'язків між обліковими працівниками;

- у технології моделюється процес обробки облікової інформації для визначення найбільш ефективного поєднання процедур, які виконуються людиною та ЕОМ.

Потрібно відмітити, що задачі бухгалтерії підприємства, їх номенклатура, масштаб дещо відрізняються від задач, які вирішуються на рівні економіки країни. Тому у зв'язку з цим на наш погляд цікавим є матеріал наступних двох таблиць. У першій зображено що об'єкти управління на кожному рівні можуть трансформуватися. У другій проведено порівняльний аналіз основних показників бухгалтерського обліку та системи національного рахівництва.

Потрібно відзначити, що кожен елемент матриці є самостійним об'єктом моделювання; порівняльний аналіз кожного рівня дає змогу судити про відмінність об'єктів, наприклад елемент a_{13} може представляти модель діяльності працівника бухгалтерії підприємства - посадову інструкцію головного бухгалтера, а елемент a_{43} - об'єкт моделювання - основні принципи діяльності головних бухгалтерів які регламентує Закон України "Про бухгалтерський облік".

Таблиця 2.9

Процес трансформації об'єктів управління

Рівні управління	Елементи системи обліку			
	методологія	методика	організація	технологія
підприємство	a_{11}	a_{12}	a_{13}	a_{14}
об'єднання	a_{21}	a_{22}	a_{23}	a_{24}
галузь	a_{31}	a_{32}	a_{33}	a_{34}
економіка	a_{41}	a_{42}	a_{43}	a_{44}

Джерело: складено автором

Розглядаючи таблицю в цілому, зазначимо, що моделювання можливе як по стовпчику так і по строчці. У першому випадку моделюється цілісна система обліку у взаємозв'язку всіх її елементів. У другому моделюється окремий елемент системи обліку, вирішується окрема проблема, наприклад удосконалення методології бухгалтерського обліку у всіх можливих аспектах на рівні підприємства, об'єднання, галузі та економіки. Підсумовуючи

вищезазначене ми можемо прийти до висновку що доцільніше моделювати об’єкт більш високого рівня для виявлення закономірностей його функціонування а лише потім - об’єкт більш низького рівня, подібно тому, як прийняття основного законодавчого акту передбачає наступну розробку так називаних підзаконних актів, які конкретизують та доповнюють положення основного.

З викладеного вище ми зробили висновок, що системою показників на мікро рівні є система бухгалтерського обліку, а саме план рахунків бухгалтерського обліку, в той же час системою показників на макро рівні виступає система національного рахівництва. Потрібно відмітити, що план рахунків не повною мірою задовольняє потреби національного рахівництва.

На нашу думку цікавим буде розглянути класифікацію активів та основних категорій на макро та мікро рівні.

На макроекономічному рівні активи поділяються на не фінансові та фінансові активи. Не фінансові в свою чергу поділяються на вироблені не фінансові активи та невироблені не фінансові активи.

Не фінансові активи (AN) - об’єкти, у відношенні до яких інституційні одиниці встановлюють (індивідуально чи колективно) права власності і від володіння якими або від використання яких у продовж визначеного періоду часу їх власники можуть отримувати економічні вигоди; до складу нефінансових активів входять матеріальні активи (як вироблені, так і невироблені) та більшість нематеріальних активів, для яких немає кореспондуючих пасивів.

Вироблені активи (AN1) - не фінансові активи, створені як продукція виробничих процесів. До вироблених активів відносяться основні засоби, запаси матеріальних оборотних коштів та цінності.

З вже викладеного матеріалу ми можемо зробити висновок, що класифікація активів відрізняється у системі бухгалтерського обліку та у системі макроекономічного аналізу, тому паралельно з розглядом основних понять які використовуються на макрорівні ми будемо шукати аналогії у

системі бухгалтерського обліку.

У плані рахунків бухгалтерського обліку перший клас називається “Необоротні активи” проте ми не можемо напряму порівняти його з нефінансовими активами, бо як ми бачимо з самої назви частина необоротних активів у системі бухгалтерського обліку є фінансовими активами у СНР. Крім того до вироблених активів у СНР відносяться запаси матеріальних оборотних коштів (ЗМОК), а у системі бухгалтерського обліку для цього передбачено окремий клас рахунків. Продовжуючи класифікувати активи у СНР будемо намагатися порівнювати їх з системою бухгалтерського обліку за окремими елементами.

Основні засоби (AN11) - вироблені активи, багаторазово або постійно використовуванні у виробничих процесах на протязі більше одного року. Основні фонди складаються з матеріальних та нематеріальних основних фондів. Нормативною базою по обліку основних засобів у бухгалтерському обліку є НП(С)БО №7 “Основні засоби”. Яке зазначає, що основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Матеріальні основні засоби (AN111) - основні засоби до складу яких входять: житлові приміщення (AN1111), інші будівлі та споруди (AN1112), машини та обладнання (AN1113) та культивовані активи (AN1114).

У бухгалтерському обліку передбачено рахунок 10 “Основні засоби” субрахунок 103 “Будинки та споруди” на якому ведеться облік наявності та руху будинків, споруд та їх структурних компонентів, а також житлових будівель. На нашу думку у бухгалтерському обліку було б доцільніше окремо виділити субрахунок “Житлові приміщення” , натомість дані з субрахунку 113 “Тимчасові не титульні споруди” який на нашу думку входить у

класифікації СНР у розділ “Інші споруди” (AN11122) обліковувати на субрахунку 103 “Будинки та споруди”.

Машини та обладнання у СНР (AN1113) розподіляються на транспортне обладнання (AN11131) та інші машини та обладнання (AN11132). Стосовно транспортних засобів інформація бухгалтерського обліку (в якому передбачений субрахунок 105 “Транспортні засоби”) цілком задовольняє вимогам системи. Стосовно категорії “Інші машини та обладнання” та інформація про це міститься на нашу думку відразу на трьох субрахунках 104 “Машини та обладнання”, 106 “Інструменти, прилади та інвентар”, та частково “Інші основні засоби” та “Предмети прокату”. На нашу думку у системі бухгалтерського обліку досить було б ввести один субрахунок “Інші машини та обладнання” та в свою чергу рекомендувати вести аналітичний облік за такими розділами: машини загального призначення; машини спеціального призначення; конторське та облікове обладнання; електронні машини та прибори; радіотехнічне та телевізійне обладнання та прилади, а також обладнання та прилади зв’язку; медична апаратура, оптичні прилади ; інші прилади. На нашу думку у цьому також був би елемент інтеграції обліку та статистики, оскільки рекомендовані нами напрями ведення аналітичного обліку повністю співпадають з міжнародною класифікацією основних продуктів.

Культивовані активи (AN1114) - племінний, молочний, тяглова та інша худоба, а також виноградники, фруктові сади та інші плантації регулярно плодоносних дерев, які знаходяться під прямим впливом інституційної одиниці. Стосовно цієї категорії ми можемо вказати, що данні бухгалтерського обліку повинні повністю задовольняти вимоги системи в інформації з субрахунку 107 ”Робоча і продуктивна худоба” та 108 “Багаторічні насадження”.

До нематеріальних основних фондів (AN112) у СНР відносяться основні засоби у вигляді розвідки корисних копалин, програмного забезпечення обчислювальної техніки, оригіналів творів розважального

жанру, літератури та мистецтва, а також інші нематеріальні основні засоби для використання більше одного року.

До вказаної категорії входить розвідка корисних копалин (AN1121) - це величина витрат на розвідку нафти, газу. Ці витрати включають предліцензійні витрати, ліцензійні витрати та витрати на придбання, витрати на оцінку та витрати на фактичні випробувальні бурові роботи, а також витрати на аєрозйомку, транспортні та інші витрати понесені з метою забезпечити можливість проведення геологорозвідувальних робіт.

У бухгалтерському обліку найбільш адекватна визначенню інформація може бути відображена на субрахунку 121 “Права користування природними ресурсами”. Тут ведеться облік наявності об’єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище. На нашу думку для більшої гармонізації цей субрахунок повинен був повністю відповідати і за назвою і за змістом класифікації яка наведена у СНР. Це не викликало б непорозумінь у бухгалтерів, проте повністю б відповідало вимогам СНР. Дана інформація є важливою оскільки при здійсненні зазначених витрат підприємством яке не є зареєстрованим як таке що здійснює видобування природних ресурсів (у відповідності до КВЕД) дані витрати у системі макроекономічного аналізу повинні вилучатися з основного виду діяльності.

Для забезпечення інформацією стосовно програмного забезпечення (AN1122) ми маємо субрахунок 125 “Авторські та суміжні з ними права”. Взагалі на нашу думку інформація з рахунку 12 “Нематеріальні активи” не може бути використана для задоволення інформаційних потреб системи національного рахівництва по категорії нематеріальні основні засоби (AN112) оскільки майже весь рахунок підпадає під класифікацію невироблених нематеріальних активів.

Запаси матеріальних оборотних коштів (ЗМОК) (AN12) - вироблені активи, що складаються з товарів та послуг, які створені у поточному або

більш ранньому періоді та зберігаються для наступного перепродажу, використання у виробничих або в інших цілях. До них відносяться сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу.

Інформаційною базою для цієї категорії активів СНР у бухгалтерському обліку служить другий клас рахунків - запаси. Сировині і матеріалам (AN21) у СНР на нашу думку відповідає рахунок 20 “Виробничі запаси”, це твердження зроблено на основі вивчення С(П)БО “Запаси” [154] та визначення яке надане у СНР (товари, які їх власники готові використати у якості проміжних ресурсів у процесі власного виробництва. Такі товари не призначені для перепродажу).

Готова продукція (AN123) - рахунок 26 “Готова продукція” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Товари для перепродажу (AN124) можуть бути використані дані рахунку 28 “Товари”.

Незавершене виробництво (AN122) - товари та послуги, виробництво яких частково завершене, проте які зазвичай не передаються іншим одиницям без подальшої обробки, або не є готовими, та процес виробництва яких буде продовжений у наступному періоді тим же виробником. До даної категорії відноситься незавершене виробництво по культивованим активам та інше незакінчене виробництво. У сільському господарстві до цієї категорії відносять рахунок 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”. Проте ця інформація є неповною. Можливо інформація стосовно незавершеного виробництва у рослинництві ведеться у якості аналітичного рахунку на рахунку 23 “Виробництво”, проте зважаючи на особливості розрахунку ВДВ у сільському господарстві і важливості даної інформації для СНР вважаємо за потрібне ввести окремий рахунок “Незавершене виробництво”.

Цінності (AN13) - вироблені активи, які в основному не використовуються для виробництва або споживання, реальна вартість яких, як сподіваються, буде рости, якість яких з плином часу не зменшується, і які

придбаються та зберігаються головним чином як засіб збереження вартості. До них належать дорогоцінні метали та каміння, антикваріат. Ми розуміємо, що навряд у даний час хтось у сільському господарстві спроможний на такі витрати, проте план рахунків дійсний для всіх видів економічної діяльності і на нашу думку це варто було б передбачити.

Невироблені активи (AN2) - не фінансові активи, які не є результатом процесу виробництва. Невироблені активи складаються з матеріальних та нематеріальних активів. До даної категорії належать також витрати, пов'язані з переходом прав власності на такі активи а також з їх істотним поліпшенням.

Матеріальні невироблені активи (AN21) невироблені активи природного походження, на які можуть встановлюватися та передаватися права власності. До матеріальних невироблених активів відносяться земля, ресурси надр, некультивовані біологічні та водні ресурси.

Земля (AN211) - грунт, враховуючи ґрунтовий покрив та будь які прилеглі поверхні води, на які встановлені права власності. Враховуються також істотні поліпшення, які не можуть бути фізично відділені від самої землі. В нашій країні питання власності на землю ще й досі неврегульовані. У плані рахунків виділений субрахунок 101 "Земельні ділянки", який входить до складу основних засобів. У СНР земля за класифікаційною ознакою не входить до категорії основних засобів а є матеріальним невиробленим активом. Тому на нашу думку при врегулюванні у нашій країні прав власності на землю та інші природні ресурси може постати необхідність виділення у балансі на стороні активів розділу невироблені не фінансові активи до якого будуть входити наступні рахунки "Земля" (аналітичні рахунки ведуться за наступними напрямками: землі під будівлями та спорудами; землі сільського господарства; землі що використовуються для рекреаційних цілей; інші землі), Перенести до цієї категорії і виділити в окремий рахунок данні про природні ресурси (на даному етапі субрахунок 114 "Ресурси надр", виділити окремий рахунок "Не культивовані біологічні

ресурси” (на ньому обліковується, продукція яка отримана як один раз так і декілька разів, на які встановленні права власності, проте нормальний ріст яких або відтворення яких не є під прямим контролем, відповідальністю та управлінням господарської одиниці. Як приклад можемо навести дикоростучі ліса) та рахунок “Водні ресурси”.

Нематеріальні невироблені активи (AN22) - невироблені активи, які є теоретичними розробками, які утворюються суспільством. Вони засвідченні юридичними або обліковими діями, такими як видача патенту або передача визначеної економічної вигоди третій стороні. До даної категорії відносять об’єкти патентування, договори про оренду та інші контракти з правом передачі, придбаний “гудвіл” та інші нематеріальні невироблені активи. Ін формаційною базою по даній категорії активів є рахунок 12 “Нематеріальні активи”.

Як бачимо класифікація не фінансових активів на макро та мікро рівні не співпадає. І хоча бухгалтерський облік дає можливість виділити окремі елементи активів, дані у плані рахунків є дуже розпорошеними і часто не можуть бути прямо прийняті як дані системи національного рахівництва.

Фінансові активи (AF) - об’єкти, на які встановлені права власності інституційних одиниць (індивідуально чи колективно) та володіння якими або використання яких у продовж визначеного періоду часу може приносити їх власникам економічні вигоди; дані активи (за виключенням монетарного золота) відрізняються від інших активів у СНР тим, що у інших інституційних одиниць є кореспондуючі пасиви (зобов’язання).

Готівкова валюта та депозити (AF2) - фінансові активи, які використовуються для здійснення платежів або можуть бути включені у показник грошей у широкому визначенні. До складу цієї категорії входять готівкова валюта (AF21), ліквідні депозити (AF22) та інші депозити(AF29).

Готівкова валюта (AF21) - інформацію у бухгалтерському обліку є данні рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Ліквідні депозити (AF22) - депозити, які а) обмінюються на готівку по

номіналу за першою вимогою без яких не будь штрафних санкцій або обмежень; б) вільно переводяться за допомогою чеків.

Інші депозити (AF29) - вимоги (окрім ліквідних депозитів), які представлені як депозити, до центробанку, іншим депозитним установам, державним органам. У якості прикладу можна привести неліквідні ощадні депозити, термінові депозити та неліквідні депозити в іноземній валюті. В дану категорію також включаються акції та аналогічні депозитні свідоцтва, які випускаються ощадними організаціями, будівельними товариствами, кредитними спілками. По останнім двом категоріям на нашу думку зовсім не проведена ніяка методологічна робота. Працівники статистики не тільки не можуть отримати цих даних у бухгалтерів, а навіть не можуть пояснити бухгалтерам звідки їм виділити цю інформацію. На нашу думку питанням стосовно класифікації фінансових активів у бухгалтерському та статистичному обліку під час реформи бухгалтерського обліку повинно було приділити особливу увагу. Одним з ключових рахунків у СНР є фінансовий рахунок, потрібно відмітити що він досі не розробляється у нашій країні. І це недивно, бо основою для складання фінансового рахунку по сектору не фінансових корпорацій без сумніву повинен стати баланс підприємства. Проте ми продовжимо проводити порівняльну класифікацію фінансових активів і побачимо, що нажаль при реформуванні системи бухгалтерського обліку методологічним питанням стосовно використання даних балансу статистичними органами зовсім не приділялося увага.

Цінні папери (крім акцій) (AF3) - фінансові активи, які обертаються на фінансових ринках і які дають їх власникам безумовне право на отримання визначеної фіксованої суми в установлений термін (векселя) або безумовне право на фіксовані грошові доходи або визначені по договору змінні грошові доходи (облігації та незабезпечені боргові зобов'язання). До даної категорії відносяться наприклад, такі цінні папери, як векселя, облігації, незабезпечені боргові зобов'язання, банківські акцепти, короткострокові банківські векселі. На нашу думку можуть бути використані дані рахунків 34 "Короткострокові

векселі одержані", 51 "Довгострокові векселі" та 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", 62 "Короткострокові векселі видані".

Кредити та займи (AF4) - фінансові активи, які утворюються при перерахуванні коштів кредиторів напряму дебіторам, які завіряються документами які не обертаються на ринку або по яким кредитор не отримує ніякого цінного паперу. До даної категорії відносяться займи з погашенням у розстрочку, кредити на придбання у розстрочку, займи на фінансування комерційних кредитів, договори про фінансовий лізинг. Бухгалтерський облік передбачає ведення наступних рахунків 50 "Довгострокові позики" та 60 "Короткострокові позики".

Акції та інші форми участі у капіталі (AF5) фінансові активи. які представляють собою документи та облікові записи, які затверджують (після задоволення вимог всіх кредиторів) вимоги на остаточну вартість корпоративних підприємств. Цінні папери, пов'язані з участю у капіталі, не дають права на отримання визначеного доходу або фіксованої суми по ліквідації корпоративного підприємства. Право власності на участь у капіталі зазвичай підтверджується паями, акціями, сертифікатами участі або аналогічними документами. Ми можемо зробити припущення що у бухгалтерському обліку можна використовувати рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції".

Страхові та технічні резерви (AF6) - фінансові активи, які представляють собою резерви на покриття невідшкодованих ризків, резерви по страхуванню з участю у прибутку. Страхові технічні резерви підрозділяються на чисту вартість коштів домашніх господарств у резервах по страхуванню життя і у пенсійних фондах, з одного боку, та попередні виплати премій та резерви на покриття неурегульованих вимог з іншої.

Чиста вартість коштів домашніх господарств у резервах по страхуванню життя у пенсійних фондах (AF61) - резерви страхових підприємств та пенсійних фондів на покриття полісів страхування життя та рентних полісів. Такі резерви розглядаються як активи власників цих полісів,

а не як активи інституціональних одиниць, управляючих цими резервами.

Попередні виплати премій та резерви на покриття неурегульованих вимог (AF62) - резерви у вигляді попередніх виплат премій, сформованих за рахунок того, що страхові премії як правило виплачуються уперед.

Кредиторська / дебіторська заборгованість (AF7) - фінансові активи, які складаються з комерційних кредитів та авансів, а також інших сум, які належать до виплати або отримання.

Комерційні кредити та аванси (AF71) - комерційні кредити на товари та послуги, прямо надані корпораціями, органам державного управління, некомерційним установам, домашнім господарствам, а також аванси за незавершене виробництво (якщо воно класифікується як таке у категорії ЗМОК) або роботи, які належить виконати.

Інші (AF79) - дебіторська та кредиторська заборгованість, яка не потрапила у попередню категорію. Наприклад по податкам, дивідендам, заробітній платі. По даним категоріям можуть бути використані дані бухгалтерського балансу, а саме: у частині активів - дебіторська заборгованість за розрахунками, в частині пасиву поточні зобов'язання за розрахунками.

Таблиця2.10

Відповідність між показниками бухгалтерського обліку та СНР

Показники фінансової звітності	**Категорії СНР**
1	2
Форма №1 "Баланс підприємства"	
АКТИВ Необоротні активи:	
Довгострокові фінансові інвестиції	Фінансові активи
Інші необоротні активи	
II. Оборотні активи	
Дебіторська заборгованість (по всіх видах)	Фінансові активи
Поточні фінансові інвестиції	
Грошові кошти	
Інші необоротні активи	

ПАСИВ I. Власний капітал	Всі показники даних розділів належать до фінансових зобов'язань
I. Забезпечення наступних витрат і платежів	
III. Довгострокові зобов'язання	
IV. Поточні зобов'язання	
Ф.№2 "Звіт про фінансові результати"	
Доход (виручка) від реалізації (товарів, робіт, послуг)	Випуск господарської галузі у цінах виробників
Податок на додану вартість	Податки на продукти
Акцизний збір	
Результат від реалізації	Валовий прибуток
Податок на прибуток	Поточні податки на доходи, майно тощо
II. Елементи операційних витрат	
Матеріальні затрати	Проміжне споживання
Витрати на оплату праці	Оплата праці найманих працівників
Відрахування на соціальні заходи	Фактичні внески на соціальне страхування
Амортизація	Споживання основного капіталу
Інші операційні витрати	Послуги сторонніх підприємств та організацій у процесі виробництва
ф.№3 "Звіт про рух грошових коштів"	
отримані відсотки	Доходи від власності
отримані дивіденди	
зміни курсу іноземних валют	холдинговий прибуток (збиток)
ф.№4 "Звіт про власний капітал"	
До оцінка, уцінка основних засобів	Суми до оцінки, уцінки основних засобів, незавершеного виробництва, нематеріальних активів тобто холдинговий прибуток, всі дані можуть бути використані при побудові рахунку переоцінки
До оцінка, уцінка не завершеного виробництва	
Дооцінка, уцінка нематеріальних активів	
ф.№5 "Примітки до річної фінансової звітності"	
I. Нематеріальні активи	Нематеріальні невироблені активи
II. Основні засоби	Повинен стати основою при побудові рахунку капіталу сектора не фінансових корпорацій
VIII. Запаси	
Сума до оцінки, уцінки товарно-матеріальних цінностей	Холдинговий прибуток, збиток
V. Об'єкти житлово-комунального і соціально культурного призначення	
Доходи та витрати	Випуск в ринкових цінах та проміжне споживання

Джерело: складено автором

Нажаль ми можемо бачити, що хоча ми можемо отримати окрему інформацію безпосередньо з рахунків бухгалтерського обліку, проте за класифікаційними ознаками показники відрізняються у статистиці та

бухгалтерському обліку. На нашу думку при реформуванні системи бухгалтерського обліку це потрібно було б враховувати насамперед. У наступних розділах ми окремо звернемо увагу на зв'язок системи бухгалтерського обліку (а саме даних фінансової та статистичної звітності) та статистики, а зараз особливу увагу звернемо на те що бухгалтерський облік не може належним чином задовольнити потреби статистики. Одними з ключових понять статистики є випуск та проміжне споживання (різниця між ними становить валову додану вартість). На нашу думку бухгалтерський облік не може дати адекватну величину проміжного споживання. Оскільки до проміжного споживання відносяться всі товари та послуги затрачені при виробництві на нашу думку необхідним було б окремо виділити у елементах витрат "Послуги сторонніх організацій". Ця категорія разом з "Матеріальними витратами" могла б прямо переноситися до системи національного рахівництва як проміжне споживання. Окремої уваги необхідно було б приділити податкам, оскільки у СНР податки класифікуються як податки на виробництво та податки на продукти. Державна податкова адміністрація не забезпечує Держкомстат такою інформацією, тому це потрібно було б передбачити у бухгалтерському обліку ввівши субрахунки "Податки на продукти" та "Податки на виробництво". Запропонуємо класифікацію податків на продукти та на виробництво у нашій країні.

Таблиця 2.11

Класифікація податків на продукти та на виробництво

Назва податку	Податок на продукт	Податок на виробництво
Загальнодержавні податки		
Податок на додану вартість	X	
Акцизний збір	X	
Плата за марки акцизного збору		X
Державне мито		з під-в
Державне мито за одержання охоронних документів на об'єкти промислової власності		X
Плата за землю		з під-в
Податок з власників транспортних засобів		з під-в

Відрахування на геологорозвідку		Х
Плата за спеціальне використання природних ресурсів		Х

Продовження таблиці 2.11

Плата за забруднення навколишнього середовища		Х
Внески до фоду ліквідації аварії на ЧАЕС		Х
надходження частки вартості нестандартної продукції	Х	
Рентна плата за нафту і природній газ, що видобуваються на території України	Х	
Місцеві податки та збори		з під-в
Інші податки та надходження до бюджету України		
Вивізне (експортне) мито	Х	
Імпортне мито	Х	
Лісовий доход		Х
Плата за видачу ліцензій		Х
Збори, справлені автоінспекцією		з під-в
Плата за державну реєстрацію підприємств		Х
Плата за воду		Х
Збір від продажу пально мастильних матеріалів	Х	
Відрахування від доходів по експлуатації автотранспорту	Х	
Цільові та позабюджетні фонди		
На фінансування дорожнього господарства		Х
Державний фонд сприяння конверсії		Х
Фонд охорони праці		Х
Державний інноваційний фонд		Х
Фонд охорони навколишнього середовища		Х
Надходження до фонду розвитку паливно-енергетичного комплексу	Х	

Джерело: складено автором

Пріоритетним завданням при реформуванні обліку повинно було б стати забезпечення системи показників у бухгалтерському обліку потребам національного рахівництва (що до речі у повній мірі зроблено у Франції), на жаль у нашій країні це питання потребує подальшого регулювання.

РОЗДІЛ ІІІ
НАПРЯМКИ МОЖЛИВОЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРЬКОГО ОБЛІКУ ТА СИСТЕМИ НАЦІОНАЛЬНИХ РАХУНКІВ

3.1. Методологічні підходи щодо гармонізації бухгалтерського обліку та системи національних рахунків

Гармонізація бухгалтерського обліку та системи національних рахунків повинна виходити з розуміння того, що у найближчий перспективі СНР та бухгалтерський облік збережуть свої специфічні особливості, які обумовлені у вихідних постулатах. Гармонізація СНР полягає, перш за все у відношенні до трактування та класифікації окремих статей доходів, видатків, активів, податків та інше. Крім того, для отримання вихідних даних для складання СНР, все більше необхідно використовувати вибіркові обстеження, економічні переписи, інформацію податкових установ, дані митної статистики, статистики зовнішньоекономічної діяльності, що повинно сприяти створенню єдиного інформаційного простору.

Виходячи з співвідношення бухгалтерського обліку та системи національних рахунків, на нашу думку, форма та зміст цих систем з теоретичної точки зору можуть бути наступними:

- інтеграція на основі СНР, яка запропонує спеціальну організацію ведення обліку;

- конвергенція (взаємопроникнення та взаємодоповнення) СНР та бухгалтерського обліку;

- взаємодія (доповнення) облікових систем СНР та бухгалтерського обліку;

- узгодження (гармонізація) СНР та бухгалтерського обліку як самостійних облікових систем.

Основна проблема гармонізації, на нашу думку, полягає у необхідності глибокого аналізу понятійного апарату системи бухгалтерського обліку та

національних рахунків. У даний час ситуацію яка складається в цій галузі можна описати як таку, коли люди спілкуються різними мовами. На підтвердження цієї думки можемо навести твердження М. С. Пушкаря, який зазначає «Бухгалтери та апарат управління не можуть домовитися відносно отримання інформації для менеджерів підприємства, оскільки бухгалтери знають як і який стандартний набір інформації можна отримати на підставі оброблених даних фінансового обліку, а менеджери вимагають оригінальної інформації, якої отримати з існуючих даних на вході в систему обліку бухгалтери або не вміють, або не хочуть, оскільки вважають, що в їх компетенцію це не входить».

На нашу думку, подібна ситуація має місце у спілкуванні бухгалтерів та статистичних органів, а інколи і в середині самих статистиків. Як приклад можемо зазначити, що величина проміжного споживання не дорівнює величині поточних витрат на виробництво. Вона менша її на величину оплати праці робітників (враховуючи відрахування на соціальні потреби), споживання основного капіталу, видатків на виробництво. Проміжне споживання враховує фінансові видатки, сплату зовнішніх матеріальних та нематеріальних послуг. І хоча при реформуванні системи бухгалтерського обліку ми можемо бачити у звітності витрати за економічними елементами, використати ці величини для розрахунку проміжного споживання неможливо, оскільки не проведено укрупнення економічних елементів витрат шляхом виділення із складу інших затрат нематеріальних послуг, податків на виробництво, платежів, зборів, пені та штрафів.

Відмінності у встановленні витрат у бухгалтерському обліку та при формуванні проміжного споживання у СНР є причиною несистемної вибірки інформації серед бухгалтерів для заповнення статистичної звітності про витрати підприємства, що в свою чергу призводить до викривлення результатів на макрорівні.

Окремо потрібно наголосити про взаємозв’язок класифікації витрат в

бухгалтерському та статистичному обліку. Наприклад, витрати на фінансування науково-дослідницької діяльності, підготовку та підвищення кваліфікації кадрів, природоохоронні заходи, проведення соціально-культурних заходів враховують елементи видатків, що відносяться до різних категорій СНР. Так, до проміжного споживання відноситься матеріальні затрати та оплата нематеріальних послуг, до оплати праці – заробітна плата та соціальні відрахуванні, до поточних трансфертів – стипендії та оплата навчальних відпусток за рахунок підприємства, до валового нагромадження – придбання обладнання, до споживання основного капіталу – амортизація.

На нашу думку, основою гармонізації облікових систем повинно стати існування уніфікованих бланків первинного обліку, звітних та аналітичних форм, які повинні забезпечити: облік події тільки один раз; єдність показників на основі класифікацій та номенклатури; єдність оцінок матеріальних та фінансових засобів; узгодженість натуральних та часових показників для однакових подій; правильність та точність даних. Тому ми не можемо не погодитися з точкою зору спеціалістів статистичної комісії ООН, що «при розгляді взаємозв'язку між економічними даними…. є необхідним логічний концептуальний зв'язок між мікроданими та агрегованими даними». Важливо відмітити, що «якщо дані збережені у вигляді первинних мікроспостережень, то вони можуть бути використані любим необхідним чином у разі виникнення необхідності, що значно збільшує гнучкість при складанні різних показників».

На думку деяких вчених, бухгалтерський облік, як система обліку, повинен бути співставним з системою національних рахунків при збереженні свого предмету, інформаційних функцій, особливостей, методів і форм, завдяки інтеграції даних при направленості на створення наскрізної системи обліково-аналітичної інформації і одночасно диференціації напрямків її використання. При ліквідації невідповідності оцінок об'єктів обліку з точки зору економічних концепцій, що лежать в основі бухгалтерського обліку та

національного рахівництва, перевага повинна бути на стороні теоретичних основ макрообліку, який генерує інформацію для органів державної влади [25].

Держава, як привілейований користувач економічної інформації продукує концепції розвитку облікових систем. При здійсненні державою прямого безпосереднього втручання в економіку застосовується інформаційна концепція статистично організованого обліку, модель єдиного користувача яка необхідна для контролю виконання централізовано встановленого плану. Навпаки, ліберальна модель державного устрою передбачає ліберальну концепцію надання інформації, в якій провідна роль відводиться бухгалтерському обліку, а бухгалтерська звітність являє собою свого роду ринковий продукт, що відповідає вимогам споживачів-користувачів інформації. Активний прихильник ліберальної моделі Людвіг фон Мізес описує роль бухгалтерського обліку та звітності в ліберальній економіці наступним чином: детально розроблені методи сучасного бухгалтерського обліку, звітності та комерційної статистики дають підприємцю достовірну картину всіх його справ ... Бухгалтерські книги та балансові рахунки - це совість бізнесу.

Вважаємо, що результати ретельного аналізу понятійного апарату системи бухгалтерського обліку та СНР дозволить значно розширити аналітичні можливості всіх облікових систем. Насамперед, адекватний розрахунок доданої вартості дозволить проводити високо результативний економічний аналіз та співставлення на всіх рівнях економіки та в любому розрізі, дозволить вирішити першочергові проблеми економічної та податкової політики держави. Формування показників про проміжне споживання та додану вартість в аналітичному обліку в силу їх переваг в економічному аналізі також є одним з напрямків гармонізації облікових систем. Саме можливість визначення показників по рахунку виробництва у СНР вже на мікрорівні у бухгалтерському обліку, завдяки чому забезпечується єдність та взаємозв’язок всіх видів обліку і полягає на наш

погляд інтеграція даних бухгалтерського обліку витрат виробництва у СНР.Проте, враховуючи концептуальні розбіжності бухгалтерського обліку та СНР, ми вважаємо за необхідне на сучасному етапі шукати шляхи узгодження СНР та бухгалтерського обліку як самостійних облікових систем.Головним вектором розвитку облікових систем є вимога до якості інформації. Система інформаційного забезпечення підприємства повинна бути націлена не лише на внутрішнє використання і прийняття управлінських рішень, але й на задоволення інтересів зовнішніх користувачів інформації.

Інтереси груп користувачів фінансової інформації можуть бути діаметрально протилежними. Крім того, самі групи не однорідні за складом. Тому інформація, що надається зацікавленим особам, не повинна бути орієнтована на інтереси окремої групи користувачів чи конкретних її представників.

Основним джерелом інформації для зовнішніх користувачів є фінансова звітність. З усієї сукупності інформації саме фінансова звітність містить інформацію, що забезпечує реальну характеристику фінансового стану підприємства і результатів його діяльності незалежно від правил і вимог законодавства. Мета складання фінансової звітності полягає в наданні повної, правдивої й достовірної інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства різним користувачам для прийняття оптимальних економічних рішень.

Подання інформації поєднане з конфліктом інтересів. За ходом часу коло осіб, на яких впливає фінансова звітність, розширюється, розширюються межі відповідальності підприємства щодо користувачів звітності.

Фінансові звіти відповідають загальним потребам більшості користувачів. Однак через те, що звіти відображають, в основному, фінансові наслідки минулих подій і містять незначну інформацію нефінансового характеру, вони не забезпечують всією інформацією, яка необхідна користувачам для прийняття економічних рішень.З

тихпірякбуластворенадіючамодельзвітностікомерційнихорганізацій, відбулися значнізмінивспособахведеннябізнесу, створеннябізнесомцінності, атакожвсамому середовищі, вякій ціорганізації ведутьсвоюгосподарськудіяльність. Цізмінивзаємозалежніі відображаютьтакітенденціїяк:

- глобалізація;
- зростання політичноїактивностіповсьому світуу відповідьнафінансовий, управлінськийта інші видикризи;
- підвищеніочікуваннявобластіпрозоростікомпаній та їхзвітності;
- фактичний іпрогнозованийдефіцитресурсів;
- зростання населення;
- екологічніпроблеми.

Нацьомутлінеобхідні ширшівідомостідлятого, щобоцінитиминулі іпоточні показникидіяльностіорганізації та їїжиттєстійкість, ніжті, яківідображаютьсявпоточніймоделізвітностікомпаній.Незважаючина те, що обсягінформації, що представляєтьсябувзбільшений, всещеє істотніпрогалинивїїподанні. Тому актуальним у даний час стає питання впровадження інтегрованої звітності.Інтегрованазвітністьзводитьвоєдиновсі істотніданіпро стратегіюорганізації, корпоративномууправлінні, показникахїї діяльності таперспективахтакимчином, щобвонивідображалиїїекономічне, соціальне іекологічне оточення. Вонадаєяснеі чітке уявленняпро те, яким чиноморганізаціяпоказуєрозумнекерівництво, атакожяк вонастворюєі підтримуєсвоюцінність. Інтегрованийзвітповиненстати основнимінструментомзвітностіворганізації.

Звітивжедовгіі стаютьвсе довшими. Однак, оскільки розвитокзвітностіпроходивпо окремих, розрізненихстандартам, важливавзаємозалежністьміж стратегічною, управлінської, операційної, фінансової танефінансовоїскладовимизалишаєтьсянез'ясованою.Щобзадовольнитизростаючий попитнаширокийспектрвідомостейз боку ринку,

регуляторівігромадянськогосуспільства, необхіднаструктура, якамоглаб забезпечитимайбутній розвитокзвітностітавідображеннякомплекснихвзаємозв'язків. Такаструктураповиннаоб'єднатирізноманітні, алевданиймоментрозрізненінапрямкизвітності, воднекогерентне, інтегрованеціле, щобпродемонструватиможливості організаціїстворюватицінністьвданий час івмайбутньому.

3.2. Комплексна система обліку створеної доданої вартості на підприємстві

Формувати додану вартість зобов’язане кожне підприємство, незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми господарювання, виду та обсягів діяльності і місцезнаходження. Складові доданої вартості, разом з активами, фінансовими ресурсами, матеріальними та прирівняними до них витратами, доходами належать до найважливіших об’єктів бухгалтерського обліку. Додана вартість, яка визначає економічний потенціал підприємства, необхідна для підтримання його нормальної життєдіяльності, убезпечення від кризових явищ і несподіванок, забезпечення стратегічних перспектив розвитку.

В умовах дії ринкових відносин для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства щодо доданої вартості важливого значення набуває інформація в системі рахунків бухгалтерського обліку. На сучасному етапі обліково-звітна інформація підприємства не повною мірою забезпечує потребу в даних для розрахунку доданої вартості. Це вимагає розробки теоретичних підходів до вирішення вказаної проблеми та практично-орієнтованих рекомендацій щодо їх реалізації.

Від того, як організований бухгалтерський облік, як він виконує свої облікові, контрольні і аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Організація бухгалтерського обліку доданої вартості – це сукупність дій зі створення цілісної облікової системи,

функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів щодо складових економічного потенціалу підприємства.

Найважливішим джерелом інформації про формування доданої вартості є господарські операції бухгалтерських рахунків і система показників, що відображаються у фінансовій, статистичній і податковій звітності.

Проведені власні дослідження щодо формування складових доданої вартості в системі бухгалтерських рахунків свідчать про відсутність належного підходу до упорядкування необхідної інформації для оцінки економічного потенціалу підприємства. За відсутності окремих спеціальних рахунків важливе місце у розкритті інформації щодо елементів доданої вартості займають дані, які відображаються на рахунках фінансових ресурсів і витрат.

Для узагальнення інформації про нараховану та накопичену амортизацію необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації використовується рахунок 13 “Знос необоротних матеріальних активів”.

Інформація про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з доходів працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету узагальнюється на рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”. На цьому рахунку також формується інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. Нараховані платежі до бюджету відображаються за кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” призначено для обліку розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням. Нараховані зобов'язання за страхуванням відображаються за кредитом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Інформація про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог) узагальнюється на рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. Нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати відображається за кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій використовують рахунок 79 “Фінансові результати”. За кредитом рахунку 79 “Фінансові результати” відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Окремі складові доданої вартості, створеної в процесі операційної діяльності, відображаються на рахунках класу 8 “Витрати за елементами”, які підприємство може застосовувати паралельно щодо господарських операцій з метою заповнення розділу II "Елементи операційних витрат" форми № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці” призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за наступними субрахунками:

✓ 811 “Виплати за окладами й тарифами”– узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві;

✓ 812 “Премії та заохочення”– узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві;

✓ 813 “Компенсаційні виплати”– узагальнюється інформація про

витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати, в порядку і розмірах, передбачених законодавством;

✓ 814 “Оплата відпусток” узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток;

✓ 815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”– узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством;

✓ 816 “Інші витрати на оплату праці”– узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи за наступними субрахунками:

✓ 821 “Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” - ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

✓ 824 “Відрахування на індивідуальне страхування”– ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

Рахунок 83 “Амортизація” призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів за наступними субрахунками:

✓ 831 “Амортизація основних засобів”– узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів;

✓ 832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”– узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів;

✓ 833 “Амортизація нематеріальних активів” - узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

Операційні витрати що відображаються на інших рахунках класу 8, обліковуються на рахунку 84 “Інші операційні витрати”. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості об’єктів діяльності підприємства. Зокрема, до них включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов’язкових платежів), крім податків на прибуток, зменшення вартості активів, суми фінансових санкцій.

За дебетом рахунків 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація” і 84 “Інші операційні витрати” відображається сума визнаних витрат на робочу силу, від розподілу амортизаційної вартості необоротних активів на податкові платежі, за кредитом - списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат та інших витрат.

Рахунок 85 “Інші затрати” призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток.

Наведений порядок відображення елементів доданої вартості на рахунках класу 8 "Витрати за елементами" свідчить про те, що зміст наявної інформації може лише частково характеризувати економічний потенціал підприємства.

Передусім, виникає питання, чи необхідна така інформація у розрізі визначених субрахунків тільки за операційною діяльністю. Елементи доданої вартості підприємства створюються за всіма видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансова і надзвичайних подій.

Субрахунки, які характеризують складові оплати праці, соціальних

заходів, амортизації і податків формують інформацію, що не відповідає змісту доданої вартості.

Облік суми податку на прибуток ведеться на рахунку 98 “Податок на прибуток”.

Нарахування та використання амортизаційних відрахувань відображається на позабалансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”.

Окремі складові доданої вартості (амортизація, оплата праці, єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, податкові платежі) в розрізі аналітичних рахунків об’єктів діяльності підприємства і витрат періоду відображається за статтями витрат рахунків 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати”. До наведеної в методичних рекомендаціях типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідно виду економічної діяльності і питомої ваги окремих статей витрат у собівартості продукції, а також об’єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Таким чином, аналізуючи систему бухгалтерського обліку елементів, доданої вартості підприємства необхідно відмітити, що вона не створює цілісної інформаційної бази для потреб управління господарською діяльністю. В центрі уваги постає проблема гармонізації інформації рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансової, статистичної і податкової звітності.

З огляду на це, необхідно здійснити трансформацію рахунків класу 8 “Витрати за елементами” з метою одержання інформації, пов’язаної з доходами, елементами витрат і складовими доданої вартості.

Додана вартість підприємства формується за видами його діяльності (рис. 3.1).

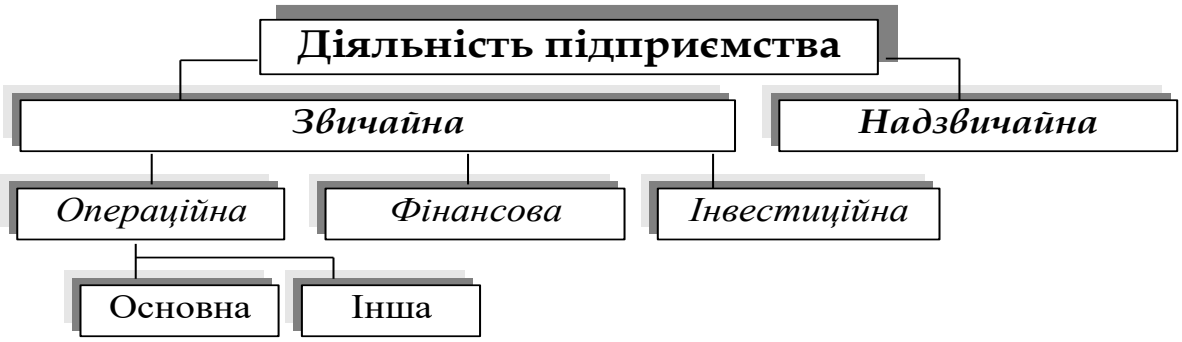


Рис.3.1. Види діяльності підприємства

Кожний вид діяльності передбачає формування доходу, використання матеріальних та прирівняних до них ресурсів (проміжне споживання),нарахування амортизації на необоротні активи, формування доходів працівникам, соціальні витрати, сплату податків і розрахунок фінансових результатів.

Таку інформацію можливо одержати за господарськими операціями через рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Використання такого підходу передбачає необхідність наступних змін в діючій системі рахунків:

✓ зміну назви 8 класу рахунків “Витрати за елементами” на “Формування доданої вартості”;

✓ виділення для кожної складової, що приймає участь у формуванні доданої вартості окремого рахунку;

✓ здійснення перегрупування об’єктів обліку за елементами в межах новоутворених рахунків;

✓ виділення в кожному рахунку субрахунків, які б надавали інформацію в розрізі видів діяльності підприємства;

✓ доповнення форми звітності “Звіт про фінансові результати” розділом IV “Формування доданої вартості”.

Після впровадження наведених пропозицій до 8 класу рахунків “Формування доданої вартості” будуть належати 10 рахунків, 7 з яких будуть характеризувати створену додану вартість підприємством в процесі господарської діяльності, і 3 – поза процесом господарської діяльності.

Рахунок 80 “Дохід підприємства” із субрахунками:

801 “Дохід від операційної діяльності”

802 “Дохід від фінансової діяльност”

803 “Дохід від інвестиційної діяльності”

Дохід для розрахунку доданої вартості визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за

реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв’язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він

відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

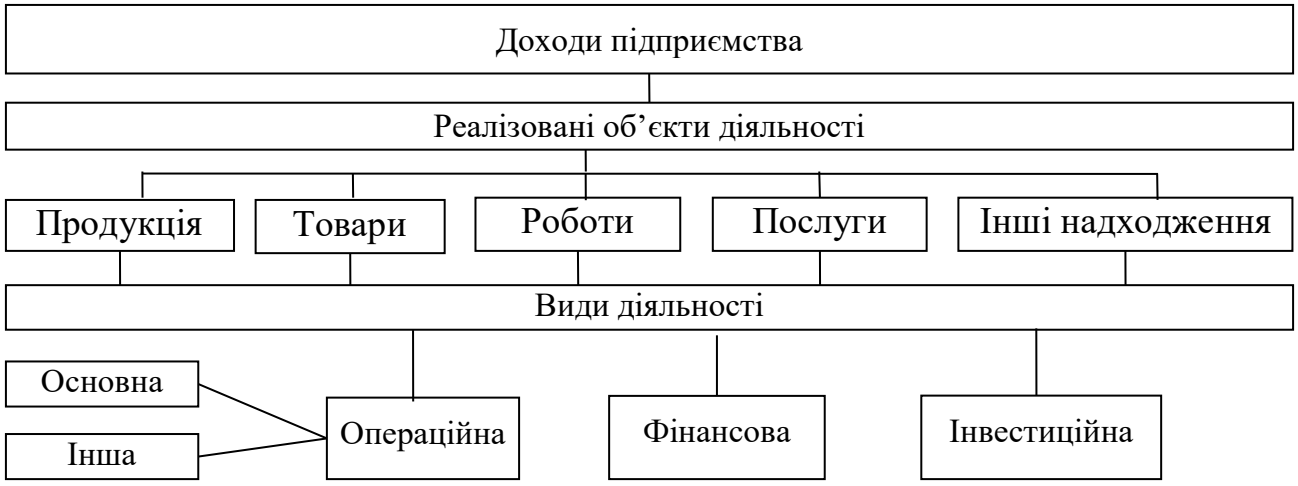


Рис. 3.2 Схема формування інформаційних ресурсів щодо доходів підприємства

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Методологічний підхід до формування доходів підприємства для розрахунку доданої вартості подано на рис. 3.2.

Рахунок 81 “Матеріальні та прирівняні до них витрати” з відповіднимисубрахунками використаних виробничих запасів, малоцінних ташвидкозношуваних предметів, товарів, робіт і послуг (рис. 3.3).

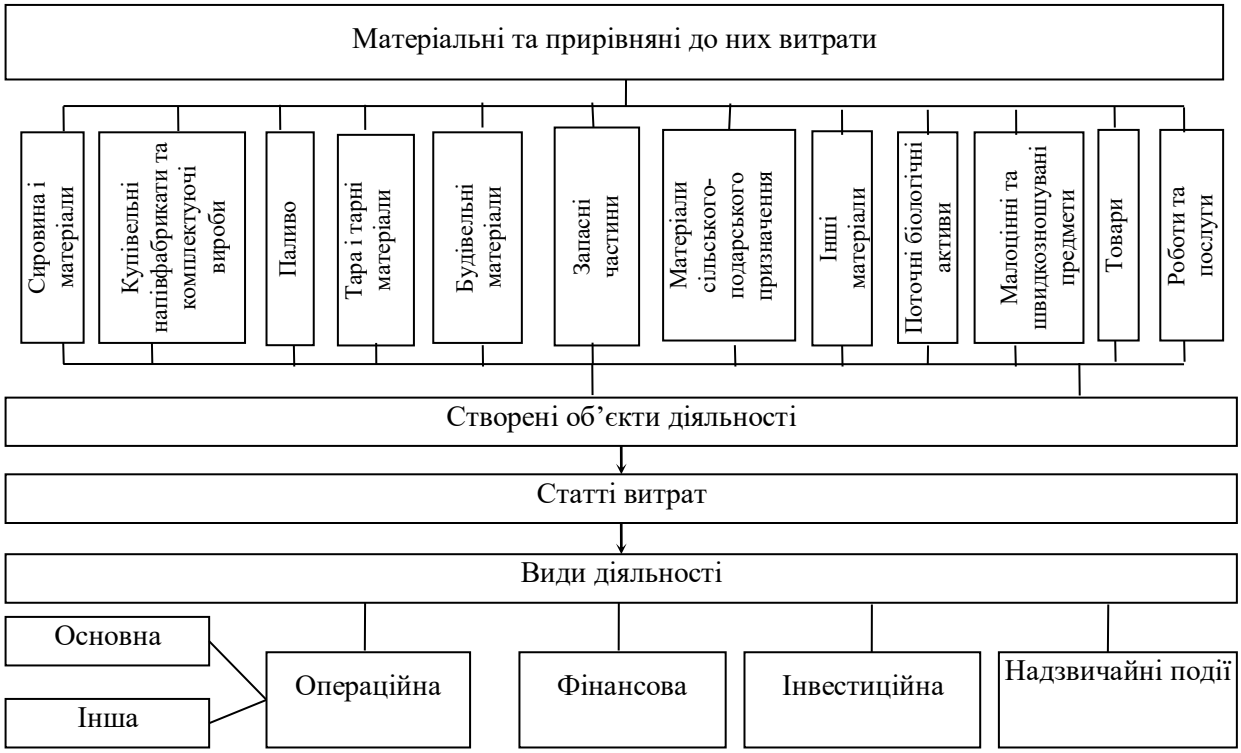


Рис. 3.3 Схема формування інформаційних ресурсів щодо матеріальних та прирівняних до них витрат підприємства

Доходи підприємства за рахунком 80 "Дохід підприємства" у звітному періоді доцільно визнавати за правилами статті 137 "Порядок визнання доходів" Податкового кодексу України.

Матеріальні та прирівняні до них витрати формуються в процесі використання виробничих запасів для створення об'єктів діяльності підприємства (готова продукція, роботи, послуги, товари).

До виробничих запасів належать:

- сировина й матеріали – входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – необхідні для комплектування продукції, що випускається, потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;
- паливо – придбається або заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії і опалення будівель;
- тара і тарні матеріали – предмети, які призначені для пакування,

зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів, що запобігають їх пошкодженням та псуванню під час перевезення, виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, складування та зберігання;

• будівельні матеріали – матеріальні цінності, необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій;

• запасні частини - готові деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільні шини у запасі та обороті;

• матеріали сільськогосподарського призначення – мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві;

• інші матеріали –бланки суворого обліку (за вартістю придбання), відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини.

• поточні біологічні активи –тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, а також худоба, вибракувана з основного стада й реалізована без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури.

• малоцінні та швидкозношувані предмети – предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального

операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг;

• товари – це будь-який об'єкт господарської діяльності, призначений не для власного споживання, а для продажу;

• робота та послуга – діяльність, яка не набуває матеріально-речової форми і задовольняє певні потреби замовників.

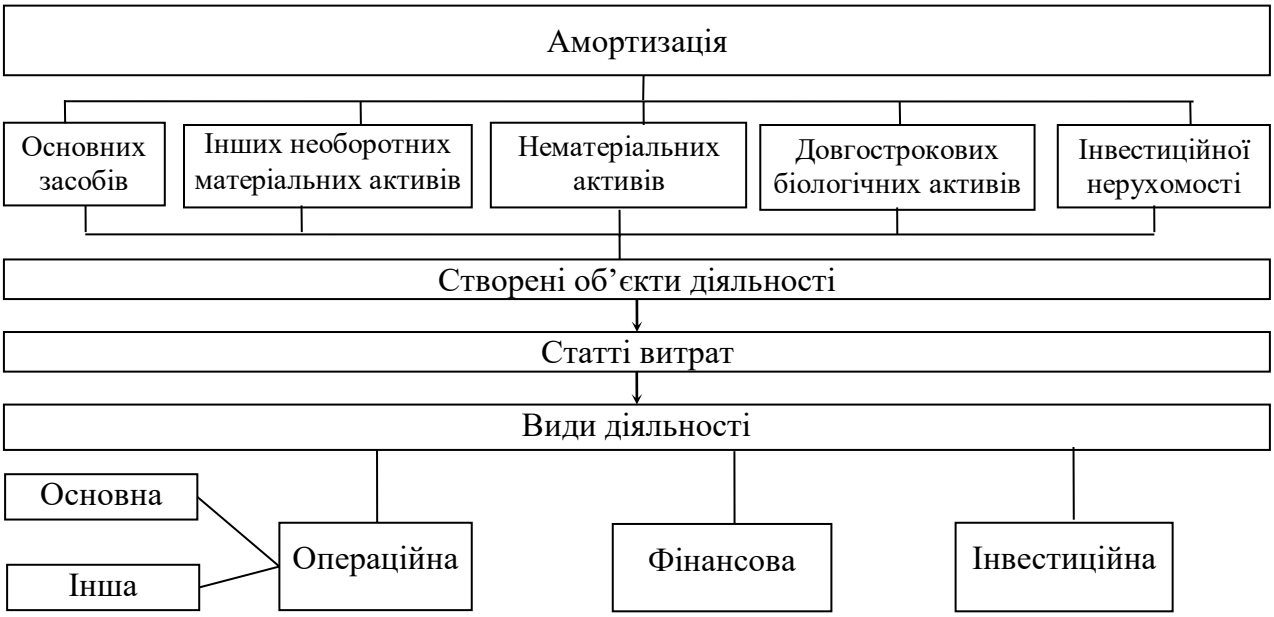


Рис. 3.4. Схема формування інформаційних ресурсів щодо витрат на амортизацію необоротних активів підприємства

Витрати на рахунку 81 “Матеріальні та прирівняні до них витрати” визнаються за правилами здійснення господарських операцій за дебетом рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати”, 15 “Капітальні інвестиції”.

Рахунок 82 “Амортизація” з субрахунками об’єктів щодо розподілу амортизаційної вартості: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, інвестиційна нерухомість (рис. 3.4).

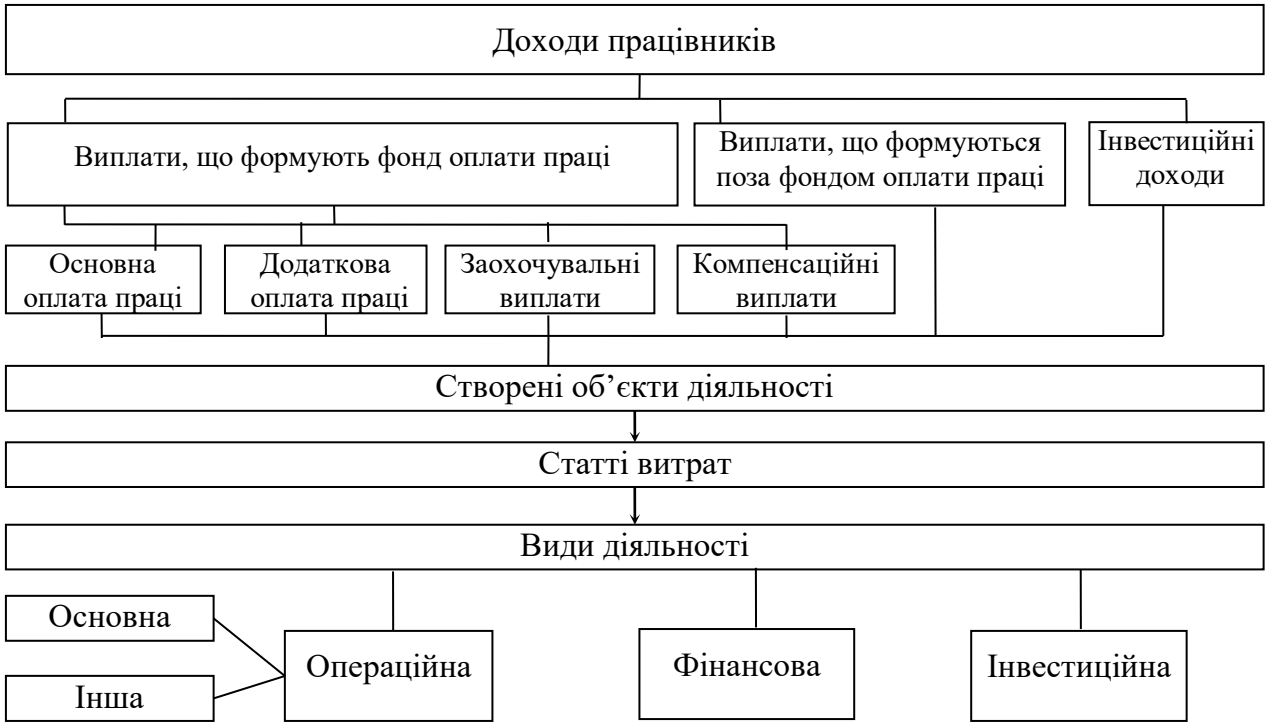


Рис. 3.5.Схема формування інформаційних ресурсів щодо формування доходів працівників підприємства

Сума амортизації на рахунку 82 "Амортизація" визнається величиною розподіленої амортизаційної вартості необоротних активів на створені об'єкти господарської діяльності у звітному періоді.

Рахунок 83 "Доходи працівників" з субрахунками виплат, що формують фонд оплати праці, і створюються з коштів поза фондом оплати праці (рис. 3.5).

Виплати, що формують фонд оплати праці забезпечуються діяльністю, яка безпосередньо пов'язана з створенням об'єктів господарювання підприємства.Доходи працівників з коштів, що формуються поза фондом оплати праці, пов'язані з соціальною діяльністю підприємства.

Інвестиційні доходи формуються в процесі використання інвестиційних об'єктів, одержаних від фізичних осіб.Доходи на рахунку 83 "Доходи працівників" визнаються в сумі визначених зобов'язань підприємства перед працівниками.

Рахунок 84 "Витрати на соціальні заходи" з субрахунками щодо витрат на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за рахунок

роботодавцівта працівників в обов’язковому і добровільному порядку (рис. 3.6).

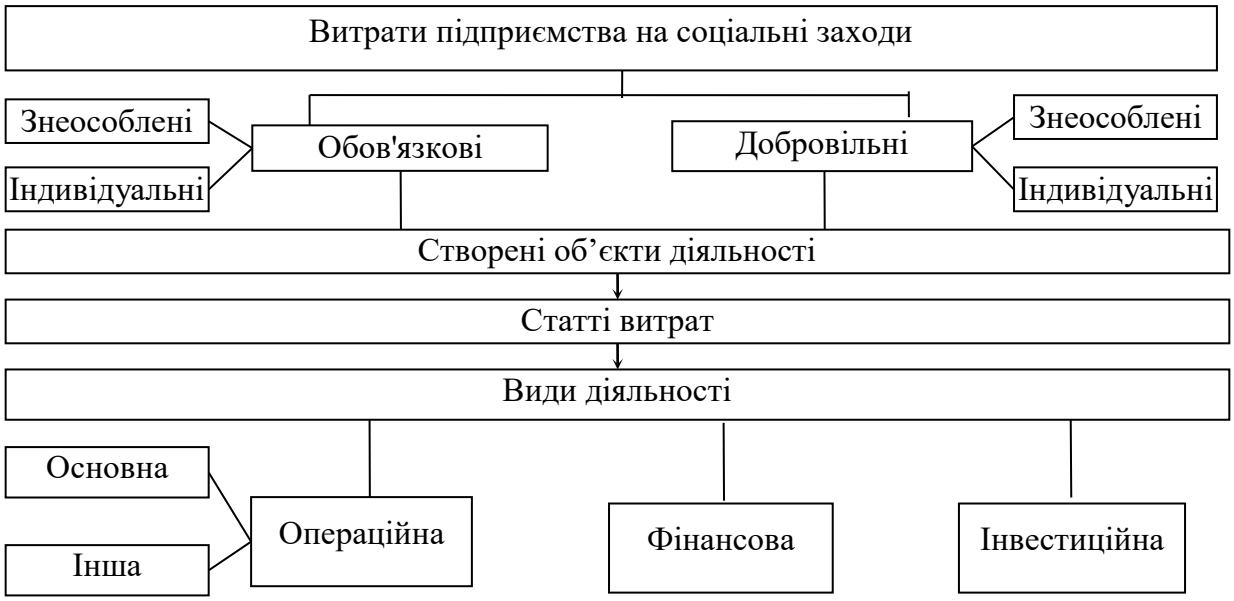


Рис. 3.6. Схема формування інформаційних ресурсів щодо витрат на соціальне забезпечення працівників підприємства

Витрати на рахунку 84 “Витрати на соціальні заходи” визнаються в сумі зобов’язань підприємства на проведення обов’язкових і добровільних соціальних заходів.

Рахунок 85 “Податкові платежі” з субрахунками за видами податкових платежів (рис. 3.7).

Податкові платежі визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані відповідно до наявних об’єктів. При розрахунку створеної доданої вартості за рахунок податкових платежів не включаються податки, об’єктом яких є доходи працівників, як такі, що в загальній сумі доходів рахунку 83 “Доходи працівників” вже прийняті до розрахунку.

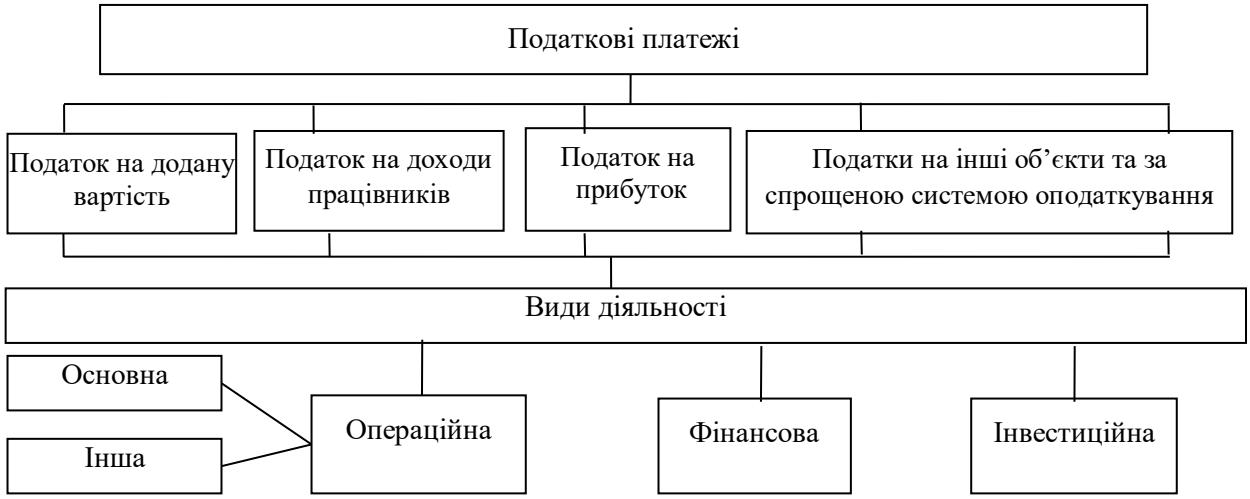


Рис. 3.7.Схема формування інформаційних ресурсів щодо витрат на податкові платежі підприємства

Рахунок 86 "Чистий фінансовий результат" з субрахунками у відповідності до видів та об'єктів діяльності підприємства (рис. 3.8).

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями з формування складових для розрахунку доданої вартості, створеної підприємством в процесі господарської діяльності при використанні рахунків класу 8 "Формування доданої вартості" наведена у таблиці (табл. 3.1).

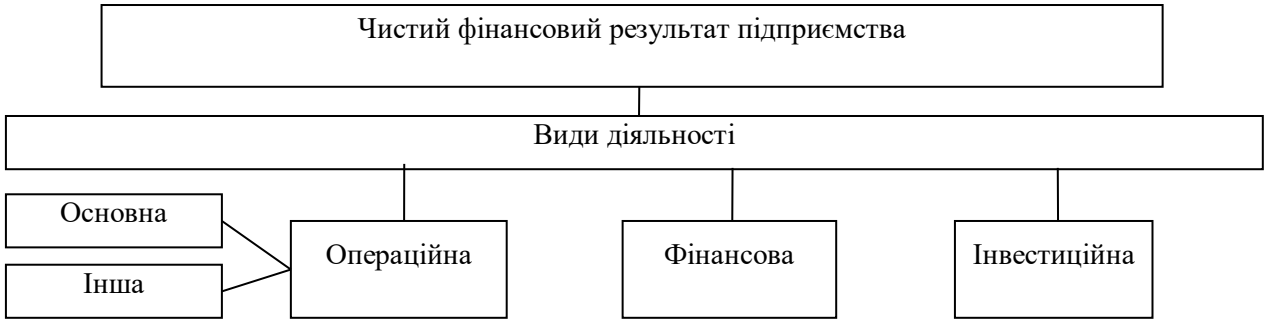


Рис. 3.8. Схема формування інформаційних ресурсів щодо формування чистого фінансового результату підприємства

При розрахунку загальної величини створеної доданої вартості в процесі господарської діяльності, амортизація, доходи працівників, витрати на соціальні заходи і податкові платежі визнаються у звітному періоді, в якому вони були здійснені (нараховані), а чистий фінансовий результат – за доходами і витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від

реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

$$ДВ = НА + НД + НС + НП + ЧП, \quad (3.1)$$

де ДВ – створена додана вартість в процесі господарської діяльності за звітний період; НА – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів; НД – нараховані доходи працівникам, власникам та іншим особам за рахунок доходів підприємства; НС – нараховані соціальні виплати; НП – нараховані податкові платежі; ЧП – розрахований чистий прибуток за рахунок визнаного доходу звітного періоду від реалізації об'єктів господарської діяльності і витрат на їх створення, відповідно до формування інформації на запропонованих рахунках класу 8 "Формування доданої вартості".

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків при формуванні інформації про створену додану вартість підприємства на рахунках класу 8 "Формування доданої вартості"

Назва господарської операції	*Кореспонденція рахунків*		*Сума, грн.*
	Дебет	*Кредит*	
1	*2*	*3*	*4*
1. Формування доходу від реалізації об'єктів діяльності підприємства та інших надходжень	70	80	100320
2. Списання одержаного доходу на фінансові результати підприємства	80	79	100320
3. Формування витрат від використання матеріальних та прирівняних до них ресурсів в процесі господарської діяльності	81	20	32198
4. Списання витрат від використання матеріальних та прирівняних до них ресурсів в процесі господарської діяльності на об'єкти господарської діяльності	23	81	32198
5. Формування амортизації на необоротні активи	82	13	10280
6. Списання нарахованої амортизації на необоротні активи на об'єкти господарської діяльності	23	82	10280
7. Формування доходів працівників	83	66	15640
8. Списання доходів працівників на об'єкти господарської діяльності	23	83	15640
9. Формування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	84	65	5005
10. Списання нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на об'єкти діяльності підприємства	23	84	5005
11. Формування податкових платежів підприємства	85	64	25065
12. Списання нарахованих податкових платежів на фінансові результати підприємства	79	85	25065

13. Формування чистого фінансового результату (прибутку) від господарської діяльності підприємства	79	86	12132
14. Списання чистого фінансового результату (прибутку) від господарської діяльності підприємства на нерозподілений прибуток	86	44	12132

Джерело: власні дослідження за господарськими операціями підприємств.

Інформація рахунків 82 “Амортизація”", 83 “Доходи працівників” і 84 “Витрати на соціальні заходи” дає можливість розрахувати створену додану вартість кожним об’єктом господарської діяльності за елементами розподіленої амортизаційної вартості необоротних активів і витрат підприємства на робочу силу.

Щодо ефективності застосування рахунків класу 8 “Формування доданої вартості” не маємо жодних сумнівів оскільки кореспондують три класи рахунків між собою: формування складових для розрахунку доданої вартості, наприклад, доходів працівників (кредит рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”); узагальнення інформації на рахунках (дебет рахунку 83 “Доходи працівників”); списання на об’єкти діяльності (дебет рахунку 23 “Виробництво”). На підставі даних обліку складових доданої вартості (рахунки 81 “Матеріальні та прирівняні до них витрати”, 82 “Амортизація”, 83 “Доходи працівників” і 84 “Витрати на соціальні заходи”) за господарськими операціями операційної діяльності можна отримати точно такі ж елементи витрат, які необхідні для форми 2 фінансової звітності “Звіт про фінансові результати” (розділ ІІ “Елементи операційних витрат”).

Інформація подана у фінансовій звітності “Звіт про фінансові результати” розділ IV “Формування доданої вартості” була б доцільною для управління підприємством оскільки вона дала б змогу встановити який рівень доданої вартості формується створеними об’єктами господарської діяльності і яку частку займають окремі складові, порівняти економічний потенціал в динаміці, з’ясувати основні відносні показники щодо доходів підприємства і матеріальних витрат.Для розрахунку доданої вартості, створеної підприємством поза процесом господарської діяльності необхідно використовувати рахунки 87 “Зовнішні безповоротнінадходження і

використання активів", 88 "Зміна корисності активів", 89 "Приріст вартості ділової репутації підприємства".

Рахунок 87 "Зовнішні безповоротні надходження і використання активів" призначено для узагальнення інформації про зовнішні безповоротні надходження активів для здійснення господарської діяльності підприємства і, відповідно, безповоротневикористання активів підприємства як допомоги іншим суб'єктам господарювання з метою створення доданої вартості і економічного потенціалу (рис. 3.9).



Рис. 3.9. Схема формування інформаційних ресурсів щодо зовнішнього безповоротного надходження і використання активів на підприємстві

Кореспонденція рахунків з господарських операцій для формування інформаційних ресурсів щодо зовнішнього безповоротного надходження і використання активів на підприємстві наведена у таблиці (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Кореспонденція бухгалтерських рахунків при формуванні інформації щодозовнішнього безповоротного надходження і використання активів на підприємстві

Назва господарської операції	*Кореспонденція рахунків*		*Сума, грн.*
	Дебет	*Кредит*	
1. Формування статутного капіталу:			
1.1. Створення статутного капіталу	46	40	10200
1.2. Формування статутного капіталу	31	871	1500
1.3. Відображення внесків до статутного капіталу	871	46	1500
2. Безповоротні надходження підприємству			
2.1. Здійснено безповоротні надходження	31	872	11300
2.2. Формування безповоротних надходжень	872	42	11300

3.1. Здійснено цільове фінансування	31	48	9600
3.2. Формування цільового фінансування	48	873	9600
3.3. Списання цільового фінансування	873	42	9600
3. Цільове фінансування			
4. Надання підприємством безповоротної допомоги			
4.1. Формування безповоротної допомоги	874	68	12050
4.2. Здійснено безповоротну допомогу	68	31	12050
4.3. Списання безповоротної допомоги	42	874	12050

Джерело: власні дослідження

Рахунок 88 “Зміна корисності активів” призначено для узагальнення інформації про доходи та витрати, що пов’язані з переоцінкою активів, виникненням курсових різниць та зміною корисності активів підприємства (рис. 3.10).

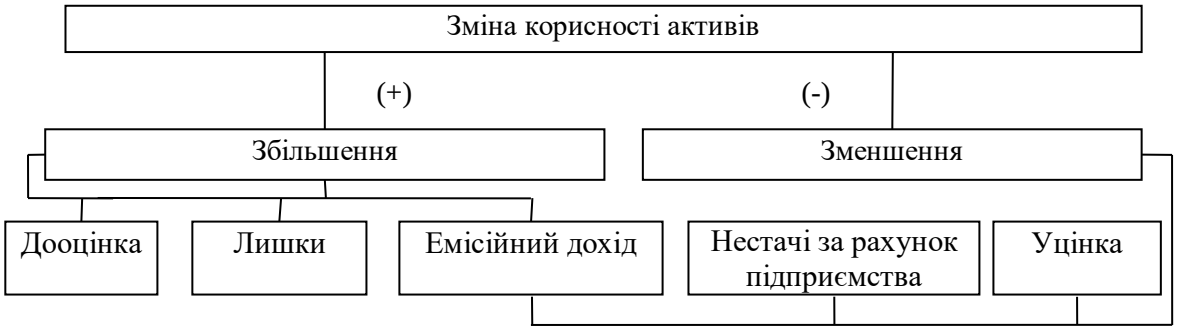


Рис. 3.10. Схема формування інформаційних ресурсів щодо зміни корисності активів підприємства

Кореспонденція рахунків з господарських операцій для формування інформаційних ресурсів щодо зміни корисності активів підприємства наведена у таблиці (табл. 3.3.).

Таблиця 3.3.

Кореспонденція рахунків при формуванні інформації щодо зміни корисності активів підприємства

Назва господарської операції	*Кореспонденція рахунків*		*Сума, грн.*
	Дебет	*Кредит*	
1. Здійснення дооцінки активів			
1.1. Формування дооцінки	20	881	9350
1.2. Списання дооцінки	881	42	9350
2. Оприбуткування лишків			
2.1. Вивлення лишків активів	20	882	11560
2.2. Списання лишків активів	882	42	11560
3. Емісійний прибуток			
3.1. Відображено емісійний прибуток	46	42	13480
3.2. Одержання емісійного прибутку	31	883	13480
3.3. Списання емісійного прибутку	883	46	13480

4. Емісійний збиток			
4.1. Створення емісійного збитку	42	45	10546
3.2. Відображення емісійного збитку	45	884	10546
3.3. Списання емісійного збитку	884	19	10546
5. Списання нестач за рахунок підприємства			
5.1. Виявлення нестач	885	20	4890
5.2.Списання нестач	42	885	4890
6. Уцінка активів			
6.1. Формування уцінки	886	20	8560
6.2. Списання уцінки	42	886	8560

Рахунок 89 “Приріст вартості ділової репутації підприємства” призначено для узагальнення інформації про зміну ринкової вартості підприємства у визначеному періоді на підставі порівняльного успіху його діяльності на ринку і задоволення сподівань власників і споживачів (рис. 3.11).

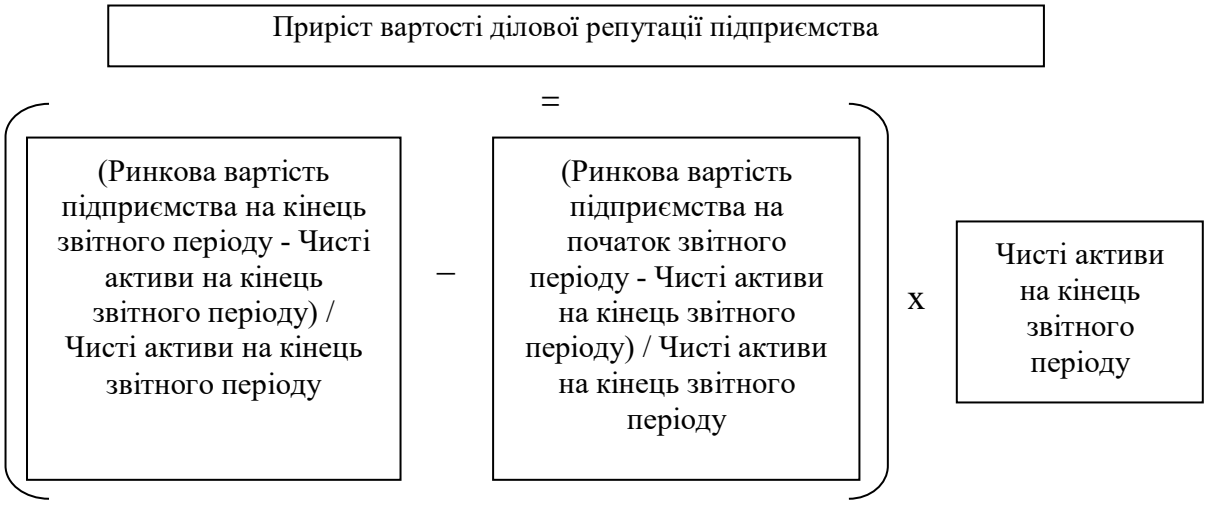


Рис. 3.11. Схема формування інформаційних ресурсів щодо приросту вартості ділової репутації підприємства

Кореспонденція рахунків з господарських операцій для формуванняінформаційних ресурсів щодо приросту вартості ділової репутації підприємства наведена у таблиці (табл. 3.4).

Ділова репутація може бути як позитивною, так і негативною. Для вироблення стратегії управління економічним потенціалом підприємства важливо пов'язати його діяльність з рівнем ділової репутації (критичний,

незадовільний, достатній і високий). Ділова репутація необхідна для досягнення підприємством стійкого і тривалого ділового успіху через ринкову

силу, захист діяльності від конкурентів, доступ до ресурсів, розвиток позитивних зв'язків з партнерами, постачальниками, клієнтами.

Таблиця 3.4

Кореспонденція рахунків при формуванні інформації щодо приросту вартості ділової репутації підприємства

Назва господарської операції	*Кореспонденція рахунків*		*Сума, грн.*
	Дебет	*Кредит*	
1. Відображено приріст вартості ділової репутації підприємства	89	42	115000
2. Списано відображений приріст вартості ділової репутації підприємства	19	89	115000
3. Відображено зменшення вартості ділової репутації підприємства	42	89	79500
4. Списано відображене зменшення вартості ділової репутації підприємства	89	19	79500

Джерело: власні дослідження.

При використанні рахунків 87 "Зовнішні безповоротні надходження і використання активів", 88 "Зміна корисності активів", 89 "Приріст вартості ділової репутації підприємства" буде розмежовано створену додану вартість в процесі господарської діяльності і одержану за рахунок зовнішніх господарських операцій. В даний час ці господарські операції відображаються на рахунках доходів і витрат підприємства і формують фінансові результати, що суперечить їх економічному змісту.

За умови впровадження запропонованих змін відпаде необхідність у веденні бухгалтерських рахунків 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 714 "Дохід від операційної курсової різниці", 742 "Дохід від відновлення корисності активів", 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів", 945 "Втрати від операційної курсової різниці", 946 "Втрати від знецінення запасів", 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей", 972 "Втрати від зменшення корисності активів", 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць", 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій".

Інформацію запропонованих рахунків класу 8 “Формування доданої вартості” необхідно розглядати як центр обліково-аналітичного забезпечення моніторингу створеної доданої вартості, поряд з існуючими типами центрів відповідальності підприємства. Як відомо, існує чотири типи центрів відповідальності, які мають безпосередній вплив на економічний потенціал підприємства: центр витрат, центр доходів, центр прибутку і центр інвестицій. У центрі витрат увага обліку зосереджена на формуванні складових доданої вартості, які виникають в процесі створення об’єктів господарської діяльності підприємства: розподілена амортизаційна вартість необоротних активів та вартість робочої сили. У центрі доходів облік забезпечує надходження коштів від продажу об’єктів діяльності підприємства на формування всіх складових доданої вартості. У центрі прибутку поєднуються всі складові, що забезпечують формування доданої вартості: доходи підприємства, матеріальні та прирівняні до них витрати, розподілена амортизаційна вартість необоротних активів, вартість робочої сили, податкові платежі і чистий прибуток. Центр інвестицій забезпечує формування ринкової вартості підприємства.

Застосування запропонованихметодичнихпідходів організації облікової системи формування доданої вартості забезпечує побудову антикризового механізму управління підприємством, позитивно впливає на розвиток його економічного потенціалу, що є кінцевою метою господарської діяльності.

ВИСНОВКИ

В даний час, на етапі реформування ролі держави в ринковому механізмі, спектр економічних показників у вітчизняній теорії і практиці поєднує в собі як відтінки класичної політекономії, так і ідеї сучасних західних економічних вчень.

Виходячи з фінансової концепції показник доданої вартості містить в собі величину валового доходу для оплати факторів виробництва, зазначених Д. Кейнсом: дохід на вкладений капітал - прибуток, що розподіляється власникам (дивіденди), державі (податок на прибуток), направляється на інвестиції і в резервний фонд, амортизація (фінансовий ресурс, звільнений від податків і накопичується для поновлення основних фондів), дохід власника землі (земельна рента); дохід найманих працівників і підприємця (оплата праці), частину доходу, що передається підприємцем на соціальні потреби (відрахування на соціальні потреби), непрямі податки у складі ринкової ціни.

Виходячи з вартісного підходу додана вартість містить прибуток і витрати виробника в рамках його власного виробництва: заробітну плату, податки, відрахування в резервний капітал. У ряді робіт амортизація розглядається як перенесена вартість і не відноситься до новоствореної вартості.

Отже додана вартість, як фундаментальна економічна категорія, має поєднати дві основні облікові системи (систему бухгалтерського обліку і систему національних рахунків), оскільки її значення серед показників фінансово-господарської діяльності на різних рівнях управління ми визначаємо виходячи з напрямків використання цього показника в економічному аналізі в таких аспектах:

- має самостійне значення в аналізі тенденцій економічного розвитку регіону, країни;

- застосовуються в мікроекономічному аналізі;

- використовуються в якості бази порівняння для зіставлення показників соціальної-екологічної діяльності на всіх рівнях управління.

Аналіз даних фінансової бухгалтерії розглянуто вітчизняними авторами переважно з точки зору визначення фінансового та майнового стану. Ми акцентуємо увагу на тому, що, використовуючи інформацію фінансового обліку можна досліджувати величину доданої вартості, створеної підприємством, яка, безумовно, впливає на її фінансовий та майновий стан.

Аналіз доданої вартості дозволяє виявити величину власних витрат без урахування минулої праці, тим самим підвищивши управлінську цінність аналізу і поглибивши його. Бухгалтерський облік як стадія національної системи обліку повинен бути сумісний з СНР при дотриманні свого предмета, інформаційних функцій, особливостей, методів і форм, завдяки інтеграції даних при спрямованості на створення наскрізної системи обліково-аналітичної інформації і одночасної диференціації напрямів її використання.

В ході проведеного нами дослідження нам вдалося визначити наступні головні проблеми національної статистики. Переважна більшість з них пов’язана з процесом переходу від системи матеріального виробництва до сучасних міжнародних стандартів:

а) джерелом первинної інформації для Держкомстату, як і раніше, переважно є суцільна статистична звітність підприємств (в той час як фінансова звітність збирається, але не використовується у повному обсязі). Однак внаслідок зростання кількості підприємств такий спосіб вимагає дедалі більших витрат і з боку Держкомстату, і з боку підприємств. Крім того, така інформація є гіршої якості, оскільки статистикою неможливо охопити всі новостворені підприємства. У міжнародній практиці широко використовують вибіркові обстеження підприємств;

б) у плановій статистиці значно більшого значення надавали річним показникам, тим часом як кумулятивні дані використовували для

спостережень над динамікою виконання річного плану. Натомість у ринковій економіці традиційно спираються на дискретні квартальні дані. І хоча окремі управління у системі державної статистики перейшли від кумулятивних до квартальних показників, це потрібно робити усім управлінням;

в) через великий обсяг заборгованостей всередині економіки виникають суттєві розбіжності в даних, визначених за принципом нарахувань і касовим принципом. Така обставина невілює цілісність статистичних даних;

г) в статистиці планової економіки більшу увагу приділяли фізичним показникам, бо в плановій економіці ціни не мали великого значення;

Оцінюючи систему бухгалтерського обліку як базову систему показників для подальшого використання у статистці (зокрема для побудови національних рахунків) можна зробити висновок, що деякі елементи системи бухгалтерського обліку потребують доопрацювання з точки зору методології та поєднання їх за економічною суттю з показниками системи національного рахівництва.

Ігнорування статистиками фінансової звітності, та небажання враховувати потреби статистичних органів при реформуванні бухгалтерського обліку призводять до збільшення облікових форм з однаковими економічними показниками, що ускладнює роботу як органам статистики так і бухгалтерам підприємств.

Оцінюючи вихідну економічну інформацію, яку видає українська статистика ми мжимо застосувати такі критерії:

1) достовірність. Сумніви щодо достовірності статистичних даних в Україні виникають з огляду на (а) часті випадки уточнення річних показників, тим часом як пов’язані з ними квартальні показники не змінюються; (б) непрозорість методології обчислення статистичних показників; (в) недоступність інформації про складові агрегованих показників. Аби забезпечити достовірність статистичних даних, належить налагодити публікації, які описували б методологію отримання статистичних даних. Більше того, Держкомстат повинен інформувати користувачів щодо

змін у методології.

2) якість. Українська статистика готує не всі дані потрібні для сучасного макроекономічного аналізу (не проводиться побудова фінансового рахунку), макроекономічного моделювання та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Через недостатньо тісну взаємодію між укладачами статистики (Держкомстатом, НБУ, Міністерством фінансів, Податковою адміністрацією). які часом використовують різні методики обробки даних, знижується якість статистики.

3) вчасність. Держкомстат загалом дотримується графіка виконання статистичних робіт, але деякі дані які необхідні для Держкомстату можуть надійти з запізненням, а це в свою чергу знову ж таки негативно впливає на якість економічної інформації.

4) доступність. Українська статистика є недоступною широкому колу користувачів, а надто представникам бізнесу та науки. Нажаль Держкомстат ще не розробив власної політики та системи поширення інформацію у першу чергу серед науковців. Дані держкомстату надсилаються у паперовому вигляді обмеженому колу користувачів, переважно працівникам уряду. Міністерство фінансів не оприлюднює статистичних даних щодо державних фінансів. Тільки НБУ має сторінку в мережі Інтернет, де вміщує інформацію про показники банківської, грошово-кредитної статистики та дані платіжного балансу.

Підводячи підсумки нашого дослідження ми вважаємо, що головними напрямками за якими повинна розвиватися Українська статистика є наступні:

1) Розширення сфери використання вибіркових обстежень та спрощення форм державної статистичної звітності. Більше використання саме фінансової звітності повинно стати першими кроками у наближенні та приведенні до ладу основних методологічних проблем між двома видами обліку. В такому разі поліпшиться якість даних (оскільки статистика краще відображатиме різні види економічних одиниць), а також зменшаться видатки на отримання первинної інформації.

2) Вдосконалення регіональної статистики. Держкомстат представляє більшість основних показників у регіональному розрізі. Проте не подає регіональних даних щодо балансу доходів і витрат населення, а що саме головне регіональних національних рахунків. Це буде можливе лише при розробці національних рахунків на базі фінансової звітності та прозорості методології їх побудови.

3) Посилення взаємодії між Держкомстатом, Міністерством фінансів та Податковою адміністрацією у створенні узгодженої методології та системи поширення даних.

4) Впровадження міжнародних систем класифікації та реєстрів. За таких умов усі укладачі статистики застосовують однакові способи обліку, реєстрації та обробки інформації.

5) Перехід на міжнародні стандарти в представленні і поширенні статистичних даних.

6) Розроблення програми співробітництва між органами державної статистики та науковими працівниками у напрямку роботи по удосконаленню методології розрахунків та отриманню економічної інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Альбом форм державних статистичних спостережень URL:http://www.ukrstat.gov.ua.

2. Амортизація і оптимальні терміни служби техніки: монографія / [С.Н. Козьменко, Т.А. Васильєва, С.П. Ярошенко і ін.]. – Суми: Ділові перспективи, 2005. 223 с.

3. Аналіз банківської діяльності: підручник / [А.М. Герасимович, М.Д. Алексеєнко, І.М. Парасій-Вергуненко та ін.]; за ред. А.М. Герасимовича.
– К.: КНЕУ, 2004. – 599 с.

4. Асмолова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств / Г. Асмолова // Економіст. – 2007. – № 7. – С. 24 – 27.

5. Бачевський Б.Є. Відшкодування зносу основних виробничих фондів: навч. посіб. / Б.Є. Бачевський, О.О. Решетняк, І.В. Заблодська. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 176 с.

6. Бень Т.Г. Методи визначення економічної ефективності інвестицій: порівняльний аналіз / Т.Г. Бень // Економіка України. – 2006. – № 6. – С. 41 – 47.

7. Біла книга. Інтелектуальна власність в інноваційній економіці України / [Г.О. Андрощук, О.В. Дем’яненко, І.Б. Жиляєв, Л.В. Сахарова, В.І. Полохало, С.В. Таран (упорядкування)]. – К: Парламентське вид-во, 2008.
– 448 с.

8. Білик М.Д. Нові підходи до оцінки ефективності діяльності підприємств державного сектора економіки України в Україні / М.Д. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 5. – С. 3 – 7.

9. Бондаренко О.М. Оцінка економічної безпеки авіакомпанії: авторефер. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.04 “Економіка транспорту і зв’язку” / О. М. Бондаренко. – К., 2004. – 19 с.

10. Брежнєва-Єрмоленко О.В. Інтелектуальна складова в структурі

елементів нової економіки / О.В. Брежнєва-Єрмоленко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 3. – С. 4 – 12.

11. Бурденко І.М. Методологічні аспекти бухгалтерського обліку хеджування / І.М. Бурденко // Регіональна економіка. – 2006. – № 1. – С. 116 – 121.

12. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 324 с.

13. Бушмелева Г.В. Місце управлінського обліку в системі моніторингу промислового підприємства / Г.В. Бушмелева // Вісник ГТУ. – 2008. – № 1. – С. 86 – 88.

14. Вайс Керол Г. Оцінювання: методи дослідження програм та політики / Вайс Керол Г.; [пер. з англ. Р. Ткачука та М. Корчинської] / [наук. ред. пер. О. Кілієвич]. – К.: Основи, 2000. – 671 с.

15. Васильчак С.В. Фінансовий моніторинг в Україні / С.В. Васильчак, С.В. Теплий // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.13. – С. 302 – 306.

16. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [гол. ред. В.Т. Бусел]. — К.: Ірпінь: ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.

17. Вікіпедія: вільна енциклопедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0.

18. Власова Н.О. Фінанси підприємств: [навч. посіб.] / Н.О. Власова, О.А. Круглова, Л.І. Безгінова. – К.: ЦУЛ, 2007. – 271 с.

19. Воловик І.А. Моніторинг економічного розвитку сільськогосподарських підприємств в умовах ринкових перетворень: авторефер. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / І.А. Воловик. – Х., 2005. – 20 с.

20. Гавкалова Н.Л. Формування та використання інтелектуального

капіталу: [наук. видання] / Н.Л. Гавкалова, Н.С. Маркова. – Харків: ХНЕУ, 2006. – 252 с.

21. Галіцин В.К.Системи моніторингу: [монографія] / В.К. Галіцин. – К.: КНЕУ, 2000. – 231с.

22. Галянтич М.К. Захист ділової репутації: цивільно-правові проблеми / М.К. Галянтич // Право України. – 2001. – №1. – С. 97 – 100.

23. Голов С. Креативний облік – загроза професії суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С.31 – 41.

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

25. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

26. Головач А.В. Статистичне забезпечення управління економікою: прикладна статистика: [навч. посіб.] / А.В. Головач, В.Б. Захожай, Н.А. Головач. – К.: КНЕУ, 2005. – 333 с.

27. Головко В.І. Фінансово-економічна діяльність підприємств: контроль, аналіз та безпека: [навч. посіб.] / В.І. Головко, А.В. Мінченко, В.М. Шарманська. – К.: ЦУЛ, 2006. – 448 с.

28. Головкова Л.С. Формування та розвиток сукупного економічного потенціалу корпорацій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами” / Л.С. Головкова. – Запоріжжя, 2010. – 36 с.

29. Городнянська Л. Методологічні засади формування системи аналізу відтворюваних ресурсів в обліку / Л. Городнянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 24 – 29.

30. Городянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 42 – 49.

31. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV

[Електронний ресурс]. – URL: http://zakon.rada.gov.ua.

32. Гриньова В.М. Фінанси підприємств: [навч. посіб.] / В.М. Гриньова. – [2-ге вид. перероб. і доп.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 424 с.

33. Грицуленко С.І. Інтелектуальний капітал в інноваційній моделі розвитку оператора зв'язку: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами / С.І. Грицуленко. – О., 2008. – 20 с.

34. Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О.А. Грішнова. – К: Знання, 2001. – 254 с.

35. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини: [підруч.] / О.А. Грішнова. – [3-тє вид., випр. і доп.]. – К.: Знання; КОО, 2007. – 559 с.

36. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.

37. Державне управління: словник-довідник / В.Д. Бакуменко, Д.О. Безносенко, І.М. Варзар [та ін.]; [ред. В.М. Князєв, В.Д. Бакуменко]. – К.: Вид-во УАДУ, 2002. – 228 с.

38. Дєєва Н.М. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Н.М. Дєєва, О.І. Деліков. – К.: ЦУЛ, 2007. – 328 с.

39. Диба В. Концепції гудвілу та інтелектуальний капітал / В. Диба // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 30 – 34.

40. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія] / В.М. Диба. – К.: КНЕУ, 2008. – 288 с.

41. Дослідження української практики корпоративного управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.libermancenter.org.

42. Економіка та соціально-трудові відносини / [за ред. Є.П. Качана]. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – 373 с.

43. Економічна енциклопедія: у 3 томах. / [редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр „Академія", 2000. Т. 2. – 2000. – 848 с.

44. Економічний потенціал підприємства: обліково-статистичний та інформаційно-технологічний контекст: [монографія] / М.П. Войнаренко, О.Г. Осауленко, Л.В. Скоробагата, В.О. Шевчук; за ред. чл.-кор. НАН України О.Г. Осауленка. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. Агентство", 2010. – 223 с.

45. Єлісєєва О. Моніторинг як метод інформаційно-статистичного дослідження стану виробничо-економічних систем / О. Єлисєєва, М. Зайцева // Економіст. –2007. – № 2. – С. 58 – 60.

46. Єріна А.М. Статистичне моделювання та прогнозування: [навч. посібник] / А.М. Єріна. – К.: КНЕУ, 2001. – 170 с.

47. Жарінова А.Г. Теоретико-економічні підходи до визначення феномену інтелектуального капіталу / А. Г. Жарінова // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1 (115). – С. 5 – 15.

48. Жидкова О.С. Цивільно-правовий механізм захисту права на недоторканність ділової репутації: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 "Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право" / О.С. Жидкова. – Х., 2008.– 215 с.

49. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ "ІАЕ", 2009. – 648 с.

50. Журавльова І.В. Управління людським капіталом підприємства / І.В. Журавльова, А.В. Кудлай. – Харків: ХНЕУ, 2006. – 252 с.

51. Загальнодоступна інформаційна база даних оприлюдненої звітності емітентів цінних паперів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://smida.gov.ua/db/emitent